RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.255/09

Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº. 1.055/05;

CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir da IFRS for SMEs do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º. de janeiro de 2010.

Brasília, 10 de dezembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº. 932

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 19.41 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Seção	Índice
	INTRODUÇÃO
Seção 1	**PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**
Seção 2	**CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS**
Seção 3	**APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**
Seção 4	**BALANÇO PATRIMONIAL**
Seção 5	**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE**
Seção 6	**DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**
Seção 7	**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA**
Seção 8	**NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**
Seção 9	**DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E SEPARADAS**
Seção 10	**POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO**
Seção 11	**INSTRUMENTOS FINANCEIROS BÁSICOS**
Seção 12	**OUTROS TÓPICOS SOBRE INSTRUMENTOS FINANCEIROS**
Seção 13	**ESTOQUES**
Seção 14	**INVESTIMENTO EM CONTROLADA E EM COLIGADA**
Seção 15	**INVESTIMENTO EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (*JOINT VENTURE)***
Seção 16	**PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO**
Seção 17	**ATIVO IMOBILIZADO**
Seção 18	**ATIVO INTANGÍVEL EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*)**
Seção 19	**COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*)**
Seção 20	**OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**
Seção 21	**PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES**
	Apêndice – Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão
Seção 22	**PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Apêndice – Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida conversível

Seção 23 RECEITAS

Apêndice – Exemplos de reconhecimento de receita

Seção 24 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

Seção 25 CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

Seção 26 PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES

Seção 27 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Seção 28 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS

Seção 29 TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

Seção 30 EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Seção 31 HIPERINFLAÇÃO

Seção 32 EVENTO SUBSEQUENTE

Seção 33 DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS

Seção 34 ATIVIDADES ESPECIALIZADAS

Seção 35 ADOÇÃO INICIAL DESTA NORMA

GLOSSÁRIO DE TERMOS
(Incluído pela Resolução CFC nº 1.285/10)

Esta Norma é apresentada nas Seções de 1 a 35.

Introdução

P1 O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emite suas normas, interpretações e comunicados técnicos de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e promoção do uso dessas normas em demonstrações contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros. Outros relatórios financeiros compreendem informações fornecidas fora das demonstrações contábeis que auxiliam na interpretação do conjunto completo de demonstrações contábeis ou melhoram a capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes.

P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins gerais. Elas também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.

P3 O objetivo da NBC T 1 é facilitar a formulação consistente e lógica das normas. Ele também fornece uma base para o uso de julgamento na solução de problemas de contabilidade.

Demonstrações contábeis para fins gerais

P4 As normas, interpretações e comunicados técnicos são elaborados para serem aplicados às demonstrações contábeis para fins gerais e outros relatórios financeiros de todas as empresas com fins lucrativos. As demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral. O objetivo das demonstrações contábeis é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado) e fluxos de caixa da entidade, que seja útil aos usuários para a tomada de decisões econômicas.

P5 Demonstrações contábeis para fins gerais são aquelas direcionadas às necessidades de informação financeira gerais de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. As demonstrações contábeis de uso geral incluem aquelas que são apresentadas separadamente ou dentro de outro documento público como um relatório anual ou um prospecto.

Contabilidade para pequenas e médias empresas (PMEs)

P6 O CFC está emitindo em separado esta Norma para aplicação às demonstrações

contábeis para fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (PMEs), conjunto esse composto por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas. Esta Norma é denominada: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs).

P7 O termo empresas de pequeno e médio porte adotado nesta Norma não inclui (i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; (ii) as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; (iii) as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto. Ver Seção 1.

P8 As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas apenas para esses propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais.

P9 As leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis. Assim, não se pode esperar que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esta Norma para PMEs sejam totalmente compatíveis com as exigências legais para fins fiscais ou outros fins específicos. Uma forma de compatibilizar ambos os requisitos é a estruturação de controles fiscais com conciliações dos resultados apurados de acordo com esta Norma e por outros meios.

Aplicabilidade desta Norma para PMEs

P10 Uma definição clara por parte dos reguladores e autoridades que aprovarem a adoção desta Norma para a classe de empresas para a qual a NBC T 19.41 se destina – como definido na Seção 1 desta Norma – é essencial para que (a) o CFC possa decidir sobre requisitos de contabilidade e divulgação apropriadas para aquela classe de empresas e (b) as autoridades legislativas e regulatórias, preparadores, e empresas que emitem demonstrações contábeis e seus auditores estejam cientes do alcance da aplicabilidade da NBC T 19.41 para PMEs. Uma definição clara também é essencial para que empresas que não são de pequeno e médio porte, e, portanto não são elegíveis para usar a NBC T 19.41 para PMEs, não afirmem que estão em conformidade com ela (ver item 1.5).

Organização desta Norma

P11 Esta Norma para PMEs está organizada por tópicos, cada tópico sendo apresentado em seção numerada em separado. Referências cruzadas para itens são identificadas pelo número da seção, seguido do número do item. Os números dos itens estão no formato xx.yy, onde xx é o número da seção e yy é o número sequencial do item dentro daquela seção. Em exemplos que incluem quantias

monetárias, a unidade de medida é apresentada como sendo $.

P12 Todos os itens na Norma têm igual autoridade. Algumas seções incluem apêndices de orientação para implementação, que não são parte da Norma, mas sim orientação para sua aplicação.

Manutenção do conteúdo da Norma

P13 O CFC espera fazer uma revisão abrangente da experiência da adoção da Contabilidade para PMEs depois de um período de dois anos de utilização. O CFC espera propor emendas para abordar problemas de implementação identificados nessa revisão. Ele também considera novas normas e emendas às existentes que possam vir a ser adotadas.

P14 Depois da revisão inicial de implementação, o CFC espera propor emendas pela publicação de uma minuta para discussão aproximadamente uma vez a cada três anos. No desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e as emendas às existentes que foram adotadas nos três anos anteriores, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito de possíveis melhorias a esta Norma. A intenção é que esse ciclo de três anos seja um plano probatório, e não um compromisso firme. De acordo com a ocasião, ele pode identificar um problema para o qual uma emenda possa precisar ser considerada mais cedo do que no ciclo normal de três anos. Até que esta Norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa fazer ou propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não se aplicam à Contabilidade para PMEs.

P15 O CFC considerará que haja um período de pelo menos um ano entre o momento em que as emendas à Contabilidade para PMEs venham a ser emitidas e a data efetiva de adoção dessas emendas.

Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs)

Seção 1
Pequenas e Médias Empresas

Alcance

1.1 Esta Norma se destina à utilização por pequenas e médias empresas (PMEs). Esta seção descreve as características das PMEs.

Descrição de pequenas e médias empresas

1.2 Pequenas e médias empresas são empresas que:

(a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e
(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito.

1.3 Uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:

(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou
(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento.

Portanto, no Brasil as sociedades por ações, fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas.

1.4 Algumas empresas também podem possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de partes externas, em razão de possuir e gerenciar recursos financeiros confiados a eles pelos clientes, consumidores ou membros não envolvidos na administração da empresa. Entretanto, se elas o fazem por razões incidentais a um negócio principal, (como, por exemplo, pode ser o caso de agências de viagens ou corretoras de imóveis, escolas, organizações de caridade, cooperativas que exijam um depósito nominal de participação, e vendedores que recebem pagamento adiantado para entrega futura dos produtos, como empresas de serviços públicos), isso não as faz ter obrigação de prestação pública de contas.

1.5 Se a entidade obrigada à prestação pública de contas usar esta Norma, suas demonstrações contábeis não podem ser descritas como se estivessem em conformidade com a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) – mesmo que lei ou regulamentação permita ou exija que esta Norma seja usada por empresas obrigadas à prestação pública de contas.

1.6 Uma controlada cuja controladora utiliza as normas do CFC de forma integral, ou que é parte de grupo econômico que os utiliza, não está proibida de usar esta Norma para PMEs na elaboração das suas próprias demonstrações contábeis se essa controlada não tiver obrigação de prestação pública de contas por si mesma. Se suas demonstrações contábeis forem descritas como estando em conformidade com esta Norma para PMEs, elas devem estar em conformidade com todas as regras desta Norma.

Seção 2
Conceitos e Princípios Gerais

Alcance desta seção

2.1 Esta seção descreve o objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas (PMEs) e as qualidades que tornam úteis as informações nas demonstrações contábeis. Ela também define os conceitos e princípios básicos que suportam as demonstrações contábeis das PMEs.

Objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas

2.2 O objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, que é útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

2.3 Demonstrações contábeis também mostram os resultados da diligência da administração – a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.

Características qualitativas de informação em demonstrações contábeis

Compreensibilidade

2.4 A informação apresentada em demonstrações contábeis deve ser apresentada de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência. Entretanto, a necessidade por compreensibilidade não permite que informações relevantes sejam omitidas com a justificativa que possam ser de entendimento difícil demais para alguns usuários.

Relevância

2.5 A informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários. A informação tem a qualidade da relevância quando é capaz de influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Materialidade

2.6 A informação é material – e, portanto tem relevância – se sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas de usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Entretanto, é inapropriado fazer, ou deixar sem corrigir, desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial) da entidade, seu desempenho (resultado e resultado abrangente) ou fluxos de caixa.

Confiabilidade

2.7 A informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse. Demonstrações contábeis não estão livres de viés (ou seja, não são neutras) se, por meio da seleção ou apresentação da informação, elas são destinadas a influenciar uma decisão ou julgamento para alcançar um resultado ou desfecho pré-determinado.

Primazia da essência sobre a forma

2.8 Transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Prudência

2.9 As incertezas que inevitavelmente cercam muitos eventos e circunstâncias são reconhecidas pela divulgação de sua natureza e extensão e pelo exercício da prudência na elaboração das demonstrações contábeis. Prudência é a inclusão de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite subvalorizar deliberadamente ativos ou receitas, ou a superavaliação deliberada de passivos ou despesas. Ou seja, a prudência não permite viés.

Integralidade

2.10 Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou torná-la enganosa e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

Comparabilidade

2.11 Os usuários devem ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem, também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades para avaliar suas posições patrimoniais e financeiras, desempenhos e fluxos de caixa relativos. Assim, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos e condições devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes. Adicionalmente, os usuários devem ser informados das políticas contábeis empregadas na elaboração das demonstrações contábeis, e de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças.

Tempestividade

2.12 Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância. A administração precisa ponderar da necessidade da elaboração dos relatórios em época oportuna, com a necessidade de oferecer informações confiáveis. Ao atingir-se um equilíbrio entre relevância e confiabilidade, a principal consideração será como melhor satisfazer as necessidades dos usuários ao tomar decisões econômicas.

Equilíbrio entre custo e benefício

2.13 Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, em essência, um processo de julgamento. Além disso, os custos não recaem necessariamente sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios e, frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários externos.

2.14 A informação derivada das demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, o que resulta no funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e no menor custo de capital para a economia como um todo. Entidades, individualmente, também usufruem dos benefícios, incluindo melhor acesso aos mercados de capital, efeitos favoráveis nas relações públicas e, talvez, custos menores de capital. Os benefícios também podem incluir melhoria no processo de tomada de decisões da administração, porque a informação financeira utilizada internamente é frequentemente baseada, ao menos em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar demonstrações

contábeis para fins gerais.

Balanço patrimonial

2.15 O balanço patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica, como apresentado nessa demonstração da posição patrimonial e financeira.

Eles são definidos da seguinte maneira:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.

Passivo é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos.

Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

2.16 Alguns itens que correspondem à definição de ativo ou passivo podem não ser reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial porque não satisfazem os critérios para reconhecimento nos itens 2.27 a 2.32. Em especial, a expectativa que benefícios econômicos futuros fluam de ou para a entidade deve ser suficientemente certa para corresponder aos critérios de probabilidade antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

Ativo

2.17 O benefício econômico futuro do ativo é o seu potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. Esses fluxos de caixa podem vir do uso de ativo ou de sua liquidação.

2.18 Muitos ativos, por exemplo, bens imóveis e imobilizados, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Alguns ativos são intangíveis.

2.19 Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento mercantil são um ativo se a entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel.

Passivo

2.20 Uma característica essencial do passivo é que a entidade tem a obrigação presente de agir ou se desempenhar de certa maneira. A obrigação pode ser uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada (também chamada de obrigação construtiva). A obrigação legal tem força legal como consequência de contrato ou exigência estatutária. A obrigação não formalizada (construtiva) é

uma obrigação que decorre das ações da entidade quando:

(a) por via de um padrão estabelecido por práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração corrente, suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
(b) em consequência disso, a entidade tenha criado uma expectativa válida, nessas outras partes, de que cumprirá com essas responsabilidades.

2.21 A liquidação de obrigação presente geralmente envolve pagamento em caixa, transferência de outros ativos, prestação de serviços, a substituição daquela obrigação por outra obrigação, ou conversão da obrigação em patrimônio líquido. A obrigação pode ser extinta, também, por outros meios, como o credor que renuncia a, ou perde seus direitos.

Patrimônio líquido

2.22 Patrimônio líquido é o resíduo dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.

Desempenho / Resultado

2.23 Desempenho é a relação entre receitas e despesas da entidade durante um exercício ou período. Esta Norma requer que as entidades apresentem seu desempenho em duas demonstrações: demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente. O resultado e o resultado abrangente são frequentemente usados como medidas de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Receitas e despesas são definidas como se segue:

Receitas são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade.

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimos no patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

2.24 O reconhecimento de receitas e despesas resulta, diretamente, do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. Critérios para o reconhecimento de receitas e despesas são discutidos nos itens 2.27 a 2.32.

Receita

2.25 A definição de receita abrange tanto as receitas propriamente ditas quanto os ganhos.

Receita propriamente dita é um aumento de patrimônio líquido que se origina no curso das atividades normais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, *royalties* e aluguéis.

Ganho é outro item que se enquadra como aumento de patrimônio líquido, mas não é receita propriamente dita. Quando o ganho é reconhecido na demonstração do resultado ou do resultado abrangente, ele é geralmente demonstrado separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.

Despesa

2.26 A definição de despesas abrange perdas, assim como, as despesas que se originam no curso das atividades ordinárias da entidade.

Despesa é uma redução do patrimônio líquido que surge no curso das atividades normais da entidade e inclui, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Ela geralmente toma a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques, ou bens do ativo imobilizado.

Perda é outro item que se enquadra como redução do patrimônio líquido e que pode se originar no curso das atividades ordinárias da entidade. Quando perdas são reconhecidas na demonstração do resultado ou do resultado abrangente, elas são geralmente demonstradas separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.

Reconhecimento de ativo, passivo, receita e despesa

2.27 Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar na demonstração contábil um item que atenda a definição de ativo, passivo, receita ou despesa e satisfaz os seguintes critérios:

(a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item flua para ou da entidade; e
(b) tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

2.28 A falha no reconhecimento de item que satisfaça esses critérios não é corrigida pela divulgação das políticas contábeis ou por notas ou material explicativo.

Probabilidade de benefícios econômicos futuros

2.29 O conceito de probabilidade é usado no primeiro critério de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza que os futuros benefícios econômicos associados

ao item fluirão de ou para a entidade. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são efetuadas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas avaliações são efetuadas individualmente para itens individualmente significativos e para grupo ou população de itens individualmente insignificantes.

Confiabilidade da mensuração

2.30 O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. Na maioria dos casos, o custo ou valor de um item é conhecido. Em outros casos ele deve ser estimado. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial na elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido na demonstração contábil.

2.31 Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode se qualificar para reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.

2.32 Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode, de qualquer modo, merecer divulgação nas notas explicativas ou em demonstrações suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Mensuração de ativo, passivo, receita e despesa

2.33 Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais a entidade mensura ativos, passivos, receitas e despesas em suas demonstrações contábeis. Mensuração envolve a seleção de uma base de avaliação. Esta Norma especifica quais bases de avaliação a entidade deve usar para muitos tipos de ativos, passivos, receitas e despesas.

2.34 Duas bases comuns para mensuração são custo histórico e valor justo:

(a) Para ativos, o custo histórico representa a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o valor justo do ativo dado para adquirir o ativo quando de sua aquisição. Para passivos, o custo histórico representa a quantidade de recursos obtidos em caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou o valor justo dos ativos não monetários recebidos em troca da obrigação na ocasião em que a obrigação foi incorrida, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda) a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa que se espera sejam pagos para liquidar um passivo no curso normal dos negócios. O custo histórico amortizado é o custo do ativo ou do passivo mais ou menos a parcela de seu custo histórico previamente reconhecido como despesa ou receita.

(b) Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

Reconhecimento e princípios gerais de mensuração

2.35 As exigências para o reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas nesta Norma são baseadas em princípios gerais que derivam da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis. Na ausência de exigência nesta Norma que se aplique especificamente a uma transação ou outro evento ou condição, o item 10.4 fornece orientação e o item 10.5 estabelece uma hierarquia para a entidade seguir quando estiver decidindo sobre a prática contábil apropriada nas circunstâncias. O segundo nível dessa hierarquia exige que a entidade veja as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas e os princípios gerais definidos nesta seção.

Regime de competência

2.36 A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência. No regime de competência, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens.

Reconhecimento nas demonstrações contábeis

Ativo

2.37 A entidade deve reconhecer um ativo no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e que seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis. Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, essa transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

2.38 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. Entretanto, quando o fluxo de futuros benefícios econômicos para a entidade é praticamente certo, então o ativo relacionado não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

Passivo

2.39 A entidade deve reconhecer um passivo no balanço patrimonial quando:

(a) a entidade tem uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de evento passado;
(b) seja provável que a entidade transfira recursos que representem benefícios econômicos para a liquidação dessa obrigação; e
(c) o valor de liquidação possa ser mensurado com confiabilidade.

2.40 Um passivo contingente tanto é uma obrigação possível mas incerta quanto uma obrigação atual que não é reconhecida por não atingir uma ou ambas das condições (b) e (c) no item 2.39. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente como passivo, exceto para passivos contingentes de entidade adquirida em combinação de negócios (ver Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)).

Receita

2.41 O reconhecimento de receita resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve reconhecer uma receita na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados a um aumento no ativo ou diminuição no passivo e possa ser avaliado confiavelmente.

Despesa

2.42 O reconhecimento de despesas resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve reconhecer uma despesa na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver diminuição nos benefícios econômicos futuros relacionados a uma diminuição no ativo ou aumento no passivo e possa ser avaliada confiavelmente.

Resultado e resultado abrangente

2.43 O resultado abrangente total é a diferença aritmética entre todas as receitas e todas as despesas. Ele não é um elemento separado das demonstrações contábeis, e não é necessário um princípio específico para o seu reconhecimento. O resultado abrangente total é a soma do Resultado com os Outros Resultados Abrangentes.

2.44 O Resultado é a diferença aritmética entre receitas e despesas outras que não as receitas e as despesas que esta Norma classifica como itens de Outros Resultados Abrangentes. Ele não é um elemento separado das demonstrações contábeis, e não é necessário um princípio específico de reconhecimento para ela.

2.45 Esta Norma não permite o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não atendam às definições de ativos ou passivos, independentemente de resultarem da aplicação da noção comumente chamada “confronto entre receitas e despesas” para a mensuração do lucro ou do prejuízo.

Mensuração no reconhecimento inicial

2.46 No reconhecimento inicial, a entidade deve avaliar ativos e passivos ao custo histórico a não ser que esta Norma exija a avaliação inicial sobre outra base, tal como valor justo.

Mensuração subsequente

Ativos financeiros e passivos financeiros

2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido na seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda por redução ao valor recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais e ações ordinárias não resgatáveis por decisão do portador que são negociadas em mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo,) ou cujo valor justo possa ser mensurado de modo confiável, que são avaliadas a valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado.

2.48 A entidade geralmente mensura todos os outros ativos financeiros e passivos financeiros a valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, a não ser que esta Norma exija ou permita mensuração sobre outra base, como custo ou custo amortizado.

Ativos não financeiros

2.49 A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo histórico são, subsequentemente, avaliados sobre outras bases de mensuração. Por exemplo:

(a) a entidade avalia o ativo imobilizado pelo menor valor entre o custo depreciado e o seu valor recuperável;
(b) a entidade avalia estoques pelo menor valor entre o seu custo e o preço de venda estimado menos despesas para completar a produção e vender;
(c) a entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável relacionada a ativos não financeiros que estão em uso ou mantidos para venda.

A mensuração de ativos aos menores valores tem a intenção de garantir que um ativo não é avaliado a um valor maior do que aquele que a entidade espera recuperar pela venda ou uso desse ativo.

2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, esta Norma permite ou exige mensuração a valor justo:

(a) investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que a entidade avalia a valor justo (ver itens 14.10 e 15.15

respectivamente);
(b) propriedades para investimento que a entidade avalia a valor justo (ver item 16.7);
(c) ativos agrícolas (ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita) que a entidade avalia pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda (ver item 34.2).

Passivos não financeiros

2.51 A maioria dos passivos que não são passivos financeiros é mensurada pela melhor estimativa da quantia que seria necessária para liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis.

Compensação de saldos

2.52 A entidade não deve compensar ativos e passivos, ou receitas e despesas, a não ser que seja exigido ou permitido por esta Norma:

(a) mensurar ativos, líquidos de provisões - por exemplo, provisões por obsolescência de estoque e provisões por contas a receber de liquidação duvidosa – não é compensação;

(b) se as atividades normais de operação da entidade não incluírem a compra ou venda de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, então a entidade reporta os ganhos e perdas na baixa desses ativos, deduzindo o valor contábil do ativo e despesas de venda relacionadas.

Seção 3
Apresentação das Demonstrações Contábeis

Alcance desta seção

3.1 Esta seção detalha a adequada apresentação das demonstrações contábeis, o que é exigido para que essas demonstrações estejam em conformidade com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e o que é um conjunto completo dessas demonstrações contábeis.

Apresentação

3.2 As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação confiável dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas tal como disposto na

Seção 2 Conceitos e Princípios Gerais.

(a) presume-se que a aplicação desta Norma pelas entidades de pequeno e médio porte, com divulgação adicional quando necessária, resulte na adequada apresentação da posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade;
(b) conforme esclarecido no item 1.5, esta Norma "Contabilidade para PMEs" declara que a aplicação desta Norma por entidade que possui responsabilidade pública de prestação de contas não resulta na adequada apresentação. Consequentemente, não deve utilizá-lo, e sim o conjunto completo das demais normas do CFC.

A divulgação adicional referida em (a) é necessária quando a adoção de uma exigência particular desta Norma for insuficiente para permitir que os usuários compreendam os efeitos de transações, outros eventos e condições específicas sobre a posição financeira e desempenho da entidade. No caso da divulgação da demonstração do valor adicionado devem ser observadas as disposições constantes da NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado.

Adequação à norma "Contabilidade para PMEs"

3.3 A entidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com esta Norma deve fazer uma declaração explicita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com esta Norma a não ser que estejam em conformidade com todos os requerimentos desta Norma.

3.4 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito desta Norma conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis das entidades de pequeno e médio porte, conforme disposto na Seção 2, a entidade não aplica esse requisito conforme disposto no item 3.5, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

3.5 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma de acordo com o item 3.4, ela deve divulgar:

(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam, de forma apropriada, a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
(b) que cumpriu com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, exceto pela não aplicação de um requisito específico, com o propósito de atingir uma apresentação adequada;
(c) a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas exigiria, e a razão pela qual esse tratamento seria inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis disposto na Seção 2 e o

tratamento efetivamente adotado.

3.6 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma no período anterior, e essa não aplicação afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis no período corrente, ela deve proceder à divulgação disposta no item 3.5(c).

3.7 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito desta Norma é inadequado por entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2, mas houver do ponto de vista legal e regulatório proibição à não aplicação do requisito, a entidade deve, na máxima extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados por meio da divulgação das seguintes informações:

(a) a natureza do requisito desta Norma e a razão pela qual a administração concluiu que o cumprimento desse requisito é inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2;
(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item, nas demonstrações contábeis, que a administração concluiu serem necessários para se obter uma apresentação adequada.

Continuidade

3.8 Ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível. A entidade está em continuidade a menos que a administração tenha intenção de liquidá-la ou cessar seus negócios, ou ainda não possua alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo, mas não limitado, de doze meses a partir da data de divulgação das demonstrações contábeis.

3.9 Quando a administração, ao fazer sua avaliação, tiver conhecimento de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de permanecer em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

Frequência de divulgação das demonstrações contábeis

3.10 A entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações contábeis (inclusive informação comparativa – ver item 3.14) pelo menos anualmente. Quando a data de encerramento do período de divulgação da entidade for alterada e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) esse fato;
(b) a razão para a utilização de período mais longo ou mais curto;
(c) o fato de que os valores comparativos apresentados nas demonstrações contábeis (incluindo as notas explicativas) não são inteiramente comparáveis.

Uniformidade de apresentação

3.11 A entidade deve manter a uniformidade na apresentação e classificação de itens nas demonstrações contábeis de um período para outro, salvo se:

(a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para seleção e aplicação de políticas contábeis da Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; ou
(b) esta Norma exija alteração na apresentação.

3.12 Quando a apresentação ou a classificação de itens das demonstrações contábeis for alterada, a entidade deve reclassificar os valores comparativos a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os valores comparativos forem reclassificados, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) a natureza da reclassificação;
(b) o valor de cada item ou grupo de itens reclassificados;
(c) a razão para a reclassificação.

3.13 Se a reclassificação dos valores comparativos for impraticável, a entidade deve divulgar a razão da reclassificação não ser praticável.

Informação comparativa

3.14 Exceto quando esta Norma permitir ou exigir de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade deve apresentar de forma comparativa a informação descritiva e detalhada que for relevante para a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

Materialidade e agregação

3.15 A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. Os itens de natureza ou função distinta, salvo se imateriais, devem ser apresentados separadamente.

3.16 Omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos

usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorreta julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

3.17 O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

(a) balanço patrimonial ao final do período;
(b) demonstração do resultado do período de divulgação;
(c) demonstração do resultado abrangente do período de divulgação. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado abrangente, quando apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os itens dos outros resultados abrangentes;
(d) demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
(e) demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
(f) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

3.18 Se as únicas alterações no patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de distribuição de lucro, de correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis, a entidade pode apresentar uma única demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido (ver o item 6.4).

3.19 Se a entidade não possui nenhum item de outro resultado abrangente em nenhum dos períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas, ela pode apresentar apenas a demonstração do resultado.

3.20 Em razão de o item 3.14 requerer valores comparativos com respeito aos períodos anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis, um conjunto completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, no mínimo, duas demonstrações de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as notas explicativas correspondentes.

3.21 No conjunto completo de demonstrações contábeis, a entidade deve apresentar cada demonstração com igual destaque.

3.22 A entidade pode utilizar títulos diferentes aos utilizados por esta Norma para as demonstrações contábeis, desde que isso não venha a representar uma informação enganosa e desde que obedecida a legislação vigente.

Identificação das demonstrações contábeis

3.23 A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil e notas explicativas e distingui-las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento. Além disso, a entidade deve evidenciar as seguintes informações de forma destacada, e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

(a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do exercício anterior;
(b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
(c) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas demonstrações contábeis;
(d) a moeda de apresentação, conforme definido na Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;
(e) o nível de arredondamento, se existente, usado na apresentação de valores nas demonstrações contábeis.

3.24 A entidade deve divulgar as seguintes informações nas notas explicativas:

(a) o domicilio e a forma legal da entidade, seu país de registro e o endereço de seu escritório central (ou principal local de operação, se diferente do escritório central);
(b) descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades.

Apresentação de informação não exigida por esta Norma

3.25 Esta Norma não trata da apresentação de informação por segmentos, lucro por ação, ou demonstrações contábeis intermediárias para as entidades de pequeno e médio porte. A entidade que realize essas divulgações deve descrever as bases de elaboração e apresentação da informação.

Seção 4
Balanço Patrimonial

Alcance desta seção

4.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas no balanço patrimonial e como apresentá-las. O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade em uma data específica – o final do período contábil.

Informação que deve ser apresentada no balanço patrimonial

4.2 O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:

(a) caixa e equivalentes de caixa;
(b) contas a receber e outros recebíveis;
(c) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a), (b), (j) e (k));
(d) estoques;
(e) ativo imobilizado;
(f) propriedade para investimento, mensurada pelo valor justo por meio do resultado;
(g) ativos intangíveis;
(h) ativos biológicos, mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização;
(i) ativos biológicos, mensurados pelo valor justo por meio do resultado;
(j) investimentos em coligadas. No caso do balanço individual ou separado, também os investimentos em controladas;
(k) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto;
(l) fornecedores e outras contas a pagar;
(m) passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (l) e (p));
(n) passivos e ativos relativos a tributos correntes;
(o) tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não circulantes);
(p) provisões;
(q) participação de não controladores, apresentada no grupo do patrimônio líquido mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controladora;
(r) patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.

4.3 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais no balanço patrimonial sempre que forem relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

Distinção entre circulante e não circulante

4.4 A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 4.5 a 4.8, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção se aplicar, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez (ascendente ou descendente), obedecida a legislação vigente.

Ativo circulante

4.5 A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:

(a) espera realizar o ativo, ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal da entidade;

(b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;
(c) esperar realizar o ativo no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
(d) o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

4.6 A entidade deve classificar todos os outros ativos como não circulantes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

Passivo circulante

4.7 A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:

(a) espera liquidar o passivo durante o ciclo operacional normal da entidade;
(b) o passivo for mantido essencialmente para a finalidade de negociação;
(c) o passivo for exigível no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
(d) a entidade não tiver direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data de divulgação.

4.8 A entidade deve classificar todos os outros passivos como não circulantes.

Ordem e formato dos itens no balanço patrimonial

4.9 Esta Norma não prescreve a ordem ou o formato para apresentação dos itens no balanço patrimonial, mas lembra a necessidade do atendimento à legislação vigente. O item 4.2 fornece simplesmente uma lista dos itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para permitir uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) as contas do balanço patrimonial devem ser segregadas quando o tamanho, a natureza ou a função de item ou agregação de itens similares, for tal que, sua apresentação separada seja relevante na compreensão da posição patrimonial e financeira da entidade; e

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de prover informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade.

4.10 A decisão acerca da apresentação separada de itens adicionais deve ser baseada na avaliação de todas as seguintes informações:

(a) dos valores, natureza e liquidez dos ativos;
(b) da função dos ativos na entidade; e

(c) dos valores, natureza e prazo dos passivos.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas

4.11 A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, obedecida a legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas:

(a) ativo imobilizado, nas classificações apropriadas para a entidade;
(b) contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por receitas contabilizadas pela competência mas ainda não faturadas;
(c) estoques, demonstrando separadamente os valores de estoques:

(i) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
(ii) que se encontram no processo produtivo para posterior venda;
(iii) na forma de materiais ou bens de consumo que serão consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços;

(d) fornecedores e outras contas a pagar, demonstrando separadamente os valores a pagar para fornecedores, valores a pagar a partes relacionadas, receita diferida, e encargos incorridos;
(e) provisões para benefícios a empregados e outras provisões;
(f) grupos do patrimônio líquido, como por exemplo, prêmio na emissão de ações, reservas, lucros ou prejuízos acumulados e outros itens que, conforme exigido por esta Norma, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido.

4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

(a) para cada classe de capital representado por ações:

(i) quantidade de ações autorizadas;
(ii) quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas;
(iii) valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;
(iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;
(v) direitos, preferências e restrições associados a essas classes, incluindo restrições na distribuição de dividendos ou de lucros e no reembolso do capital;
(vi) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;
(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e montantes;

(b) descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.

4.13 A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um "truste", deve divulgar informação equivalente à exigida no item 4.12(a), evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio líquido, e os direitos, preferências e restrições associados com cada uma dessas categorias.

4.14 Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupo de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;
(b) descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;
(c) o valor contabilizado dos ativos ou, caso a alienação ou venda envolva um grupo de ativos e passivos, o valor contabilizado desses ativos e passivos.

Seção 5
Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Alcance desta seção

5.1 Esta seção exige que a entidade apresente seu resultado para o período contábil de reporte – isto é, seu desempenho financeiro para o período – em duas demonstrações contábeis: a demonstração do resultado do período e a demonstração do resultado abrangente. Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas nessas demonstrações e como apresentá-las.

Apresentação do resultado e do resultado abrangente

5.2 A entidade deve apresentar seu resultado abrangente para o período em duas demonstrações - a demonstração do resultado do exercício e a demonstração do resultado abrangente – sendo que nesse caso a demonstração do resultado do exercício apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são reconhecidos no resultado abrangente conforme permitido ou exigido por esta Norma.

5.3 Eliminado.

Aspectos relativos à apresentação das demonstrações do resultado e do resultado abrangente

5.4 A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; em sequência devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que esta Norma exija de outra forma. Esta Norma fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:

(a) os efeitos de correção de erros e mudanças de políticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado no período em que surgiram (ver Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e
(b) três tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:

(i) alguns ganhos e perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis de operação no exterior (ver Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
(ii) alguns ganhos e perdas atuariais (ver Seção 28 Benefícios a Empregados);
(iii) algumas mudanças nos valores justos de instrumentos de *hedge* (ver Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros).

5.5 Eliminado.

5.6 A entidade deve divulgar separadamente na demonstração do resultado abrangente os seguintes itens, como alocações para o período:

(a) resultado do período, atribuível:

(i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;

(ii) aos proprietários da entidade controladora;

(b) resultado abrangente total do período, atribuível

(i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;
(ii) aos proprietários da entidade controladora.

Abordagem de duas demonstrações

5.7 Dentro dessa abordagem de duas demonstrações, a demonstração do resultado do exercício deve apresentar, no mínimo, e obedecendo à legislação vigente, as contas a seguir enunciadas que apresentem valores, com o lucro líquido ou prejuízo como última linha.

(a) receitas;
(b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
(c) lucro bruto;
(d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas

operacionais;

(e) parcela do resultado de investimento em coligadas (ver Seção 14 Investimento em Controlada e em Coligada) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)), contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;
(f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
(g) despesas e receitas financeiras;
(h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
(i) despesa com tributos sobre o lucro excluindo o tributo alocado nos itens (k) deste item e (a) e (b) do item 5.7A (ver item 29.27);
(j) resultado líquido das operações continuadas;
(k) valor líquido dos seguintes itens:
    (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
    (ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
(l) resultado líquido do período.

5.7A A demonstração do resultado abrangente deve começar com o resultado do período como primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:

(a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b) classificado por natureza;
(b) parcela dos outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;
(c) resultado abrangente total.

Exigências aplicáveis

5.8 De acordo com esta Norma, os efeitos de correção de erros e mudanças de práticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado do período em que surgiram (ver Seção 10).

5.9 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do exercício, quando essa apresentação for relevante para o entendimento do desempenho financeiro da entidade.

5.10 A entidade não deve apresentar ou descrever qualquer item de receita ou despesa como "item extraordinário" na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, ou em notas explicativas.

Análise da despesa

5.11 A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na natureza dessas despesas, ou na função dessas despesas dentro da entidade, devendo eleger o critério que forneça informações confiáveis e mais relevantes; a legislação brasileira leva à apresentação por função.

Análise de despesa por natureza

(a) De acordo com esse método de classificação, as despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas com publicidade), e não são realocadas entre as várias funções dentro da entidade.

Análise de despesa por função

(b) De acordo com esse método de classificação, as despesas são agregadas de acordo com sua função, como parte do custo dos produtos e serviços vendidos, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade divulga seu custo dos produtos ou serviços vendidos, de acordo com esse método, separadamente de outras despesas.

Seção 6
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Alcance desta seção

6.1 Esta seção dispõe sobre as exigências para a apresentação das mutações no patrimônio líquido da entidade para um período tanto na demonstração das mutações do patrimônio líquido quanto, caso condições específicas forem atendidas e a entidade opte, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Objetivo

6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para um período contábil, os itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido no período, os efeitos das mudanças de

práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período, os valores investidos pelos proprietários e os dividendos e outras distribuições para os proprietários durante o período.

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

6.3 A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido contendo:

(a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores;
(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
(c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:

(i) do resultado do período;
(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes;
(iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas, de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

Objetivo

6.4 A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados apresenta o resultado da entidade e as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período de divulgação. O item 3.18 permite que a entidade apresente a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações no seu patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

Informação a ser apresentada na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

6.5 A entidade deve apresentar, na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados,

os seguintes itens, adicionalmente às informações requeridas pela Seção 5 Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente:

(a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
(b) dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos ou a pagar durante o período;
(c) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;
(d) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas contábeis;
(e) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil.

Seção 7
Demonstração dos Fluxos de Caixa

Alcance desta seção

7.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas na demonstração dos fluxos de caixa e como apresentá-las. A demonstração dos fluxos de caixa fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais, nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

Equivalentes de caixa

7.2 Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa apenas quando possui vencimento de curto prazo, de cerca de três meses ou menos da data de aquisição. Saldos bancários a descoberto decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes são geralmente considerados como atividades de financiamento similares aos empréstimos. Entretanto, se eles são exigíveis contra apresentação e formam uma parte integral da administração do caixa da entidade, devem ser considerados como componentes do caixa e equivalentes de caixa.

Informação a ser apresentada na demonstração dos fluxos de caixa

7.3 A entidade deve apresentar a demonstração dos fluxos de caixa que apresente os fluxos de caixa para o período de divulgação classificados em atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento.

Atividades operacionais

7.4 Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e de outros eventos e condições que entram na apuração do resultado. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

(a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
(b) recebimentos de caixa decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras receitas;
(c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
(d) pagamentos de caixa a empregados e em conexão com a relação empregatícia;
(e) pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento;
(f) recebimentos e pagamentos de investimento, empréstimos e outros contratos mantidos com a finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.

Algumas transações, como a venda de item do ativo imobilizado por entidade industrial, podem resultar em ganho ou perda que é incluído na apuração do resultado. Entretanto, os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento.

Atividades de investimento

7.5 Atividades de investimento são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de investimento são:

(a) pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado (incluindo os ativos imobilizados construídos internamente), ativos intangíveis e outros ativos de longo prazo;
(b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
(c) pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
(d) recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto recebimentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);

(e) adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros;
(f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos concedidos a terceiros;
(g) pagamentos de caixa por contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento;
(h) recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (*hedge*) (ver Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros), a entidade deve classificar os fluxos de caixa do contrato da mesma maneira que os fluxos de caixa do item sendo protegido.

Atividades de financiamento

7.6 Atividades de financiamento são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de financiamento são:

(a) caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais;
(b) pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações ou quotas da entidade;
(c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;
(d) pagamentos para amortização de empréstimo;
(e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

7.7 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:

(a) o método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento; ou
(b) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

Método indireto

7.8 Pelo método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de:

(a) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
(b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas), ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não distribuídos, participação de não controladores; e
(c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Método direto

7.9 Pelo método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado por meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa. Tal informação pode ser obtida:

(a) dos registros contábeis da entidade; ou
(b) ajustando-se as vendas, os custos dos produtos e serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado e do resultado abrangente referentes a:

(i) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
(ii) outros itens que não envolvem caixa; e
(iii) outros itens cujos efeitos no caixa sejam decorrentes dos fluxos de caixa de financiamento ou investimento.

7.9A É incentivada a apresentação da conciliação entre o resultado líquido e o fluxo de caixa das atividades operacionais.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e financiamento

7.10 A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

7.11 A entidade deve registrar os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira na moeda funcional da entidade, convertendo o montante em moeda estrangeira para a moeda funcional utilizando a taxa cambial na data do fluxo de caixa.

7.12 A entidade deve converter os fluxos de caixa da controlada no exterior para sua moeda funcional, utilizando a taxa cambial na data dos fluxos de caixa.

7.13 Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Entretanto, para conciliar o caixa e os equivalentes de caixa no início e no fim do período, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa. Portanto, a entidade deve recalcular o caixa e os equivalentes de caixa mantidos durante o período de divulgação (tais como valores em moeda estrangeira mantidos e contas bancárias em moedas estrangeiras) pela taxa de câmbio do final do período. A entidade deve apresentar os ganhos e perdas não realizados resultantes separadamente para os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)

7.14 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa referentes a juros e dividendos (ou outra forma de distribuição de lucro) recebidos e pagos separadamente. A entidade deve classificar os fluxos de caixa de maneira consistente, de período a período, como decorrentes das atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

7.15 A entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de lucro recebidos como fluxos de caixa operacionais porque eles estão incluídos no resultado. Alternativamente, a entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de lucro recebidos como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.

7.16 A entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucro pagos como fluxos de caixa de financiamento porque são custos de obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, a entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucros pagos como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais porque eles são pagos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

Tributos sobre o lucro

7.17 A entidade deve apresentar separadamente os fluxos de caixa derivados dos tributos sobre o lucro e deve classificá-los como fluxos de caixa das atividades operacionais a não ser que eles possam ser especificamente identificados com as atividades de investimento e financiamento. Quando os fluxos de caixa derivados dos tributos forem alocados para mais de uma classe de atividade, a entidade deve evidenciar o valor total de tributos pagos.

Transação que não envolve caixa

7.18 A entidade deve excluir as transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa. A entidade deve evidenciar tais transações em outra parte das demonstrações contábeis de maneira a fornecer todas as informações relevantes acerca dessas atividades de investimento e financiamento.

7.19 Muitas atividades de investimento e de financiamento não possuem impacto direto nos fluxos de caixa correntes, embora elas afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A exclusão das transações que não envolvem caixa da demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração porque esses itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem o caixa são:

(a) aquisição de ativos assumindo diretamente o passivo relacionado ou por meio de arrendamento financeiro (*leasing*);
(b) aquisição de entidade por meio de emissão de ações;
(c) conversão de dívida em capital.

Componentes de caixa e equivalentes de caixa

7.20 A entidade deve apresentar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve, também, apresentar uma conciliação dos valores divulgados na demonstração dos fluxos de caixa com os itens equivalentes apresentados no balanço patrimonial. Entretanto, a entidade não necessita apresentar essa conciliação se os valores de caixa e equivalentes de caixa apresentados na demonstração dos fluxos de caixa forem idênticos aos valores descritos similarmente no balanço patrimonial.

Outras divulgações

7.21 A entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da administração, os valores dos saldos relevantes de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso da entidade. Caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade podem não estar disponíveis para uso da entidade em razão, entre outras, de controles cambiais ou restrições legais.

Seção 8
Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Alcance desta seção

8.1 Esta seção dispõe sobre os princípios subjacentes às informações que devem ser apresentadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis e como apresentá-las. As notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na

demonstração do resultado abrangente, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações. Adicionalmente às exigências desta seção, quase todas as outras seções desta Norma exigem divulgações que são normalmente apresentadas nas notas explicativas.

Estrutura das notas explicativas

8.2 As notas explicativas devem:

(a) apresentar informações acerca das bases de elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 8.5 e 8.7;
(b) divulgar as informações exigidas por esta Norma que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis; e
(c) prover informações que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para compreendê-las.

8.3 A entidade deve, tanto quanto seja praticável, apresentar as notas explicativas de forma sistemática. A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas.

8.4 A entidade normalmente apresenta as notas explicativas na seguinte ordem:

(a) declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com esta Norma (ver item 3.3);
(b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (ver item 8.5);
(c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração; e
(d) quaisquer outras divulgações.

Divulgação das práticas contábeis

8.5 A entidade deve divulgar no resumo das principais práticas contábeis:

(a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
(b) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Informação sobre julgamento

8.6 A entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis ou em outras notas explicativas, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas (ver item 8.7), que a administração utilizou no processo de aplicação

das práticas contábeis da entidade e que possuem efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Informação sobre as principais fontes de incerteza das estimativas

8.7 A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informações sobre os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na data de divulgação, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contabilizados de ativos e passivos durante o próximo exercício financeiro. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes sobre:

(a) sua natureza; e
(b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

Seção 9
Demonstrações Consolidadas e Separadas

Alcance desta seção

9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas demonstrações. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas.

Exigência de apresentação de demonstrações contábeis consolidadas

9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelo item 9.3, a entidade controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em controladas, de acordo com esta Norma. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.

9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se:

(a) ambas as condições abaixo forem atendidas:

(i) a entidade controladora é ela própria uma controlada; e
(ii) sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir demonstrações contábeis de finalidade geral consolidadas, em conformidade com o conjunto completo de normas ou com esta Norma; ou

(b) a entidade não possui controladas, exceto por aquela adquirida com a

finalidade de venda ou desinvestimento dentro de um ano. A entidade controladora deve contabilizar tal controlada:

(i) pelo valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, caso o valor justo das ações possa ser mensurado de maneira confiável; ou
(ii) caso contrário, pelo custo menos redução ao valor recuperável (ver item 11.14(c)).

9.4 Uma controlada é a entidade que é controlada pela controladora. Controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades. Se a entidade criou uma sociedade de propósito especifico (SPE) para atingir um objetivo específico e bem definido, a entidade deve consolidar a SPE quando a essência do relacionamento indicar que a SPE é controlada pela entidade (ver itens 9.10 a 9.12).

9.5 Supõe-se que o controle existe quando a controladora possui, direta, ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto da entidade. Essa suposição pode ser afastada em circunstâncias excepcionais, caso possa ser demonstrado claramente que tal propriedade não constitui controle. Controle também existe quando a controladora possui metade ou menos do poder de voto da entidade, mas possui:

(a) poder sobre mais da metade dos direitos de voto em razão de acordo com outros investidores;
(b) poder para governar as políticas operacionais e financeiras da entidade conforme estatuto ou acordo;
(c) poder para indicar ou remover a maioria dos membros do conselho de administração ou órgão de administração equivalente e controlar a entidade por meio desse conselho ou órgão; ou
(d) poder para obter a maioria dos votos nas reuniões do conselho de administração ou órgão de administração equivalente e controlar a entidade por meio desse conselho ou órgão.

9.6 O controle também pode ser alcançado pela titularidade de opções e instrumentos conversíveis que podem ser imediatamente exercidos ou por possuir preposto com competência para direcionar as atividades para o beneficio da entidade controladora.

9.7 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação simplesmente porque o investidor é uma organização investidora de risco ou entidade similar.

9.8 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação porque suas atividades são distintas das atividades das outras entidades incluídas na consolidação. Informações relevantes são fornecidas por meio da consolidação de tais controladas e divulgação de informações adicionais nas demonstrações contábeis consolidadas acerca das diferentes atividades operacionais das controladas.

9.9 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação porque opera em

jurisdição que impõe restrições sobre a transferência de caixa ou outros ativos para fora da sua jurisdição.

Sociedade de propósito específico

9.10 A entidade pode ser criada para atingir um propósito específico (tais como efetivar um arrendamento mercantil, desenvolver atividades de pesquisa e desenvolvimento ou securitizar ativos financeiros). Tal SPE pode ser criada sob a forma de corporação, "trust", sociedade, ou entidade não incorporada. Geralmente, as SPEs são criadas com arranjos legais que impõem exigências rigorosas sobre suas operações.

9.11 A entidade deve elaborar demonstrações contábeis consolidadas que incluem quaisquer SPEs que sejam suas controladas. Além das circunstâncias descritas no item 9.5, as seguintes circunstâncias podem indicar que a entidade controla uma SPE (essa não é uma lista exaustiva):

(a) as atividades da SPE estão sendo conduzidas pela entidade de acordo suas necessidades de negócios específicas;
(b) a entidade detém o poder final na tomada de decisão sobre as atividades da SPE, mesmo que as decisões do dia-dia tenham sido delegadas;
(c) a entidade detém os direitos de obter a maioria dos benefícios da SPE e, portanto, pode estar exposta aos riscos decorrentes das atividades da SPE;
(d) a entidade retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relacionados à SPE ou seus ativos.

9.12 Os itens 9.10 e 9.11 não se aplicam aos planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios a empregados de longo prazo, para os quais se aplicam a Seção 28 Benefícios a Empregados.

Procedimentos de consolidação

9.13 As demonstrações contábeis consolidadas apresentam informações contábeis sobre o grupo como uma única entidade econômica. Na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a entidade deve:

(a) combinar as suas demonstrações contábeis com as das controladas linha a linha, somando itens como ativos, passivos, patrimônio líquido, receita e despesa;
(b) eliminar o valor contabilizado de investimento da controladora em cada controlada e a participação da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;
(c) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no resultado das controladas consolidadas separadamente da participação dos proprietários da controladora para o período de divulgação; e
(d) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no patrimônio líquido das controladas consolidadas,

separadamente do patrimônio líquido da controladora relativos a eles. A participação dos não controladores no patrimônio líquido da entidade consiste de:

(i) o montante dessa participação na data original da combinação, calculada de acordo com a Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*); e

(ii) a quota de participação nas mudanças no patrimônio líquido desde a data da combinação.

9.14 As proporções do resultado e nas mudanças no patrimônio líquido alocadas para os proprietários da controladora e para a participação dos não controladores são determinadas com base na participação da propriedade existente e não refletem o possível exercício ou conversão de opções ou instrumentos conversíveis.

Transações e saldos dentro do grupo econômico

9.15 Transações e saldos dentro do grupo econômico, incluindo receitas, despesas e distribuições de lucro, são eliminados completamente. Lucros e prejuízos resultantes de transações dentro do grupo econômico que estão reconhecidos como ativos, tais como estoques e ativo imobilizado, são eliminados completamente. Prejuízos dentro do mesmo grupo econômico podem indicar uma desvalorização que exige reconhecimento nas demonstrações contábeis consolidadas (ver Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos). A seção 29 Tributos sobre o Lucro se aplica as diferenças temporárias que surgem da eliminação dos lucros e prejuízos resultantes das transações dentro do grupo econômico. (Para mais detalhes sobre as técnicas de consolidação consultar a Interpretação Técnica IT 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial).

Data de divulgação uniforme

9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Uma Nota Explicativa deve ser incluída indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas, conforme item 9.23 (c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses.

Práticas contábeis uniformes

9.17 As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por meio da utilização de práticas contábeis uniformes para transações e outros eventos e condições similares em circunstâncias similares. Se um membro do grupo econômico utilizar práticas contábeis distintas daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações e eventos similares em

circunstâncias similares, ajustes apropriados devem ser realizados nas suas demonstrações contábeis no processo de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

Aquisição e alienação de controladas

9.18 As receitas e despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição. As receitas e despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas até a data na qual a controladora deixe de controlar a controlada. A diferença entre os rendimentos provenientes da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data da alienação, excluindo o valor cumulativo de quaisquer diferenças relacionadas a uma controlada no exterior reconhecidas no patrimônio líquido de acordo com a Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, é reconhecida na demonstração consolidada do resultado como ganho ou perda na alienação da controlada.

9.19 Se a entidade deixar de ser controlada, mas o investidor (antigo controlador) continuar mantendo o investimento na antiga controlada, esse investimento deve ser contabilizado como ativo financeiro de acordo com a Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos ou Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros a partir da data em que a entidade deixe de ser uma controlada, desde que ela não se torne uma coligada (para qual se aplica a Seção 14 Investimento em Controlada e Coligada) ou entidade controlada em conjunto (para qual se aplica a Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)). O valor contabilizado do investimento na data em que a entidade deixe de ser uma controlada deve ser considerado como custo para mensuração inicial do ativo financeiro.

Participação dos não controladores nas controladas

9.20 A entidade deve apresentar a participação dos não controladores no balanço patrimonial consolidado dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora, conforme exigido pelo item 4.2(q).

9.21 A entidade deve divulgar a participação dos não controladores no resultado do grupo econômico, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente, separadamente, conforme exigido pelo item 5.6.

9.22 O resultado e cada componente de outros resultados abrangentes devem ser atribuídos aos proprietários da controladora e à participação dos não controladores. O resultado abrangente total deve ser atribuído aos proprietários da controladora e à participação dos não controladores, mesmo se isso resultar na participação dos não controladores com saldo deficitário.

Divulgação nas demonstrações consolidadas

9.23 As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações contábeis consolidadas:

(a) o fato que as demonstrações são consolidadas;
(b) a base para conclusão de que o controle existe quando a controladora não possui diretamente ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto;
(c) qualquer diferença entre a data de divulgação das demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas;
(d) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de contratos de empréstimos ou exigências regulatórias) quanto à habilidade das controladas transferirem recursos para a entidade controladora na forma de dividendos ou outras distribuições de lucro em espécie ou de amortizar dívidas.

Demonstrações separadas

Apresentação de demonstrações separadas

9.24 O item 9.2 exige que a controladora apresente demonstrações contábeis consolidadas. Esta Norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis separadas ou as das controladas individuais.

9.25 As demonstrações contábeis da entidade que não possui controlada não são demonstrações contábeis separadas. Portanto, a entidade que não é uma controladora, mas que é uma investidora em coligada ou possui participação empreendedora em empreendimento controlado em conjunto apresenta suas demonstrações contábeis de acordo com a Seção 14 ou Seção 15, conforme apropriado. Essas entidades também podem escolher apresentar demonstrações contábeis separadas.

Escolha de práticas contábeis

9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em entidade controlada em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e as descreve como estando em conformidade com esta Norma, essas demonstrações devem atender a todas as exigências desta Norma. A entidade deve adotar uma prática contábil para seus investimentos em controladas, coligadas, e entidades controladas em conjunto a fim de mensurá-los:

(a) pelo custo menos redução ao valor recuperável; ou
(b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado.

A entidade deve adotar a mesma prática contábil para todos os investimentos da mesma classe (controladas, coligadas ou entidades sob controle conjunto), mas

ela pode escolher diferentes práticas para diferentes classes.

Divulgação nas demonstrações separadas

9.27 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em entidade sob controle conjunto elabora demonstrações separadas, essas demonstrações separadas devem evidenciar:

(a) que as demonstrações são demonstrações contábeis separadas; e
(b) a descrição dos métodos utilizados para contabilizar os investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas, e deve identificar as demonstrações contábeis consolidadas ou outras demonstrações contábeis primárias para qual elas se referem.

Demonstrações contábeis combinadas

9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis de duas ou mais entidades controladas por um único investidor. Esta Norma não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas.

9.29 Se a entidade elaborar demonstrações contábeis combinadas e descrevê-las como em conformidade com esta Norma, essas demonstrações devem obedecer a todas as exigências desta Norma. Transações e saldos intercompanhias devem ser eliminados; lucros ou prejuízos resultantes de transações intercompanhias que estão reconhecidos nos ativos tais como estoques e ativo imobilizado devem ser eliminados; as demonstrações contábeis das entidades incluídas nas demonstrações contábeis combinadas devem ser elaboradas na mesma data de divulgação a não ser que isto seja impraticável; e práticas contábeis uniformes devem ser seguidas para transações e outros eventos similares em circunstâncias similares.

Divulgação nas demonstrações combinadas

9.30 As demonstrações contábeis combinadas devem evidenciar as seguintes informações:

(a) o fato de que as demonstrações contábeis são demonstrações contábeis combinadas;
(b) o porquê da elaboração de demonstrações contábeis combinadas;
(c) a base para determinação de quais entidades são incluídas nas demonstrações contábeis combinadas;
(d) a base para elaboração das demonstrações contábeis combinadas;
(e) as divulgações de partes relacionadas exigidas pela Seção 33 Divulgação sobre Partes Relacionadas.

Seção 10
Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Alcance desta seção

10.1 Esta seção fornece orientação para a seleção e aplicação das políticas (práticas) contábeis usadas na elaboração de demonstrações contábeis. Cobre, também, mudanças nas estimativas contábeis e correção de erros de demonstrações contábeis relativos a períodos anteriores.

Seleção e aplicação das políticas contábeis

10.2 As políticas contábeis são princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas, aplicados pela entidade na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis.

10.3 Se esta Norma trata de transação específica, outro evento ou condição, a entidade deve aplicar esta Norma. Entretanto, a entidade não precisa seguir a exigência desta Norma se o efeito de sua aplicação não for relevante.

10.4 Se esta Norma não trata especificamente uma transação, outro evento ou condição, a administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação da prática contábil que resulte em informações que sejam:

(a) relevantes às necessidades para a tomada de decisão econômica dos usuários; e
(b) confiáveis, no sentido de que as demonstrações contábeis:

(i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
(ii) reflitam a substância econômica das transações, de outros eventos e condições, e não meramente sua forma legal;
(iii) sejam neutros, isto é, sem distorção ou tendenciosidade;
(iv) sejam prudentes; e
(v) sejam completos em todos os aspectos relevantes.

10.5 Ao fazer o julgamento descrito no item 10.4, a administração deve fazer referência, e considerar a aplicabilidade, às seguintes fontes, em ordem decrescente:

(a) as exigências e orientação desta Norma, lidando com questões semelhantes e relacionadas; e
(b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas, e os princípios globais da Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais.

10.6 Ao fazer o julgamento descrito no item 10.4, a administração pode considerar, também, as exigências e orientações das normas completas, lidando com questões semelhantes e relacionadas.

Consistência das políticas contábeis

10.7 A entidade deve selecionar e aplicar suas práticas contábeis consistentemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que esta Norma exija ou permita, especificamente, a categorização de itens, para os quais práticas diferentes possam ser apropriadas. Se esta Norma exigir ou permitir tal categorização, uma prática contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente para cada categoria.

Mudança nas políticas contábeis

10.8 A entidade deve mudar uma prática contábil somente se a mudança:

(a) for exigida por mudanças nesta Norma; ou
(b) resultar em demonstrações contábeis que forneçam informação mais relevante e confiável sobre os efeitos de transações, de outros eventos ou condições, em relação à posição patrimonial e financeira, ao desempenho ou aos fluxos de caixa da entidade.

10.9 Os itens a seguir não constituem mudanças nas práticas contábeis:

(a) aplicação de prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que diferem, em substância, daqueles anteriormente ocorridos;
(b) aplicação de nova prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou não eram relevantes;
(c) mudança feita para o método do custo quando a mensuração confiável do valor justo não está mais disponível (ou vice-versa) para um ativo que deveria ou poderia ser avaliado, segundo esta Norma, com base no valor justo.

10.10 Se esta Norma permite a escolha de tratamento contábil (incluindo as bases de mensuração) para uma transação específica, ou outro evento ou condição, e a entidade muda sua escolha anterior, trata-se de mudança na prática contábil.

Aplicando mudanças nas políticas contábeis

10.11 A entidade deve contabilizar as mudanças de prática contábil da seguinte forma:

(a) a entidade deve contabilizar uma mudança de prática contábil decorrente de mudança nas exigências desta Norma, segundo as condições das disposições transitórias, se houver, especificadas naquela emenda;

(b) quando a entidade decide seguir a NBC T 19.32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em vez de seguir a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, conforme permitido pelo item 11.2, e as exigências da NBC T 19.32 mudam, a entidade deve explicar essa

mudança na prática contábil de acordo com as condições de transição, especificadas na NBC T 19.32; e

(c) a entidade deve contabilizar todas as outras mudanças na prática contábil retrospectivamente (ver item 10.12).

Aplicação retrospectiva

10.12 Quando uma mudança na prática contábil é aplicada retrospectivamente, de acordo com o item 10.11, a entidade deve aplicar a nova prática contábil às informações comparativas de exercícios anteriores à data mais antiga para a qual é praticável, como se a nova prática contábil sempre tivesse sido aplicada. Quando é impraticável determinar os efeitos, em um período único, de mudança na prática contábil sobre informações comparativas para um ou mais exercícios anteriores, a entidade deve aplicar a nova prática contábil aos valores contábeis dos ativos e passivos no início do exercício mais antigo para o qual a aplicação retrospectiva é praticável, que pode ser o exercício corrente, e fará o correspondente ajuste no saldo de abertura de cada componente afetado do patrimônio líquido para aquele exercício.

Divulgação de mudança na prática contábil

10.13 Quando uma alteração a esta Norma tem efeito sobre o exercício corrente ou quaisquer períodos anteriores, ou possa ter efeito sobre os exercícios futuros, a entidade divulga o seguinte:

(a) a natureza da alteração na prática contábil;
(b) para o exercício corrente e para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
(c) o valor do ajuste relacionado aos exercícios anteriores aos apresentados, na medida do possível;
(d) uma explicação, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

10.14 Quando uma mudança voluntária na prática contábil tem efeito sobre o exercício corrente, ou qualquer período anterior, a entidade divulga o seguinte:

(a) a natureza da alteração na prática contábil;
(b) os motivos do porque a aplicação da nova prática contábil fornece informações mais relevantes e confiáveis;
(c) na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica afetada nas demonstrações contábeis deve ser divulgado separadamente:

(i) para o exercício corrente;
(ii) para cada período anterior apresentado; e

(iii) de modo agregado, para exercícios anteriores aos apresentados;

(d) uma explicação caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Mudança nas estimativas contábeis

10.15 Uma mudança na estimativa contábil é um ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou do valor do consumo periódico de ativo decorrente da avaliação da posição corrente e esperada dos benefícios futuros e obrigações associadas com ativos e passivos. Alterações nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desenvolvimentos e, portanto, não são correção de erros. Quando é difícil diferenciar uma mudança na prática contábil de mudança em estimativa contábil, a mudança é tratada como mudança em estimativa contábil.

10.16 A entidade deve reconhecer o efeito de mudança em estimativa contábil, diferente de mudança à qual se aplica o item 10.17, prospectivamente incluindo-a no resultado no:

(a) exercício da mudança, se a mudança afetar somente esse exercício; ou
(b) exercício da mudança e exercícios futuros, se a mudança afetar ambos.

10.17 Na medida em que uma mudança na estimativa contábil gera mudanças nos ativos e passivos, ou está relacionada a um item do patrimônio líquido, a entidade deve reconhecê-la ajustando o valor contábil do item relacionado do ativo, passivo ou do patrimônio líquido, no exercício da mudança.

Divulgação de mudança na estimativa

10.18 A entidade deve divulgar a natureza de qualquer mudança em estimativa contábil, e o efeito dessa mudança sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do exercício corrente. Se a entidade conseguir estimar o efeito da mudança em um ou mais exercícios futuros, ela deve divulgar essa estimativa.

Retificação de erros de exercícios anteriores

10.19 Erros de exercícios anteriores são omissões e má apresentação nas demonstrações contábeis de um ou mais exercícios anteriores, decorrentes de falha no uso, ou de uso errôneo de informações confiáveis que:

(a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizadas para emissão; e
(b) poderiam ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação daquelas demonstrações contábeis.

10.20 Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação das práticas contábeis, omissões ou interpretações erradas dos fatos, e fraude.

10.21 Na medida do possível, a entidade deve corrigir o erro material de exercício anterior, retrospectivamente, nas primeiras demonstrações contábeis autorizados para emissão após sua descoberta, por:

(a) reapresentação dos valores comparativos para os exercícios anteriores apresentados em que o erro ocorreu; ou
(b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, recalculando o saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do período anterior mais antigo apresentado.

10.22 Quando é impraticável determinar, em um período específico, os efeitos de erro sobre as informações comparativas para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve recalcular o saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do exercício mais antigo para o qual a reapresentação retrospectiva for possível (que pode ser o período corrente).

Divulgação de erros de exercício anterior

10.23 A entidade deve divulgar o seguinte sobre erros de exercícios anteriores:

(a) a natureza do erro do período anterior;
(b) para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor da correção para cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
(c) na medida do possível, o valor da correção no início do período anterior mais antigo apresentado;
(d) uma nota explicativa, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Seção 11
Instrumentos Financeiros Básicos

Alcance das seções 11 e 12

11.1 A Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, em conjunto, lidam com o reconhecimento, a reversão, a mensuração e a divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros instrumentos e transações financeiras mais complexos. Se a entidade opera apenas com transações de instrumento financeiro básico, então a Seção 12

não é aplicável. Entretanto, mesmo aquelas entidades que operam apenas com instrumentos financeiros básicos, devem considerar o alcance da Seção 12 para se certificar de que são isentas.

Escolha da prática contábil

11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

(a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou
(b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC T 19.32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros.

A escolha da entidade, de (a) ou (b), é uma escolha de política contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm os requisitos para determinar quando uma mudança na política contábil é apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e qual informação deve ser divulgada sobre a mudança na política contábil.

Introdução à seção 11

11.3 Um instrumento financeiro é um contrato que gera um ativo financeiro para a entidade, e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.

11.4 A seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e não resgatáveis, e ações ordinárias não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo valor justo possa ser avaliado de forma confiável.

11.5 Os instrumentos financeiros básicos, dentro do alcance da Seção 11, são aqueles que satisfazem as condições do item 11.8. Exemplos de instrumentos financeiros que normalmente satisfazem essas condições incluem:

(a) caixa;
(b) depósitos à vista e a prazo fixo, quando a entidade é o depositante; por exemplo, contas bancárias;
(c) títulos e letras negociáveis;
(d) contas, títulos e empréstimos a receber e a pagar;
(e) títulos de dívida e instrumentos semelhantes;
(f) investimentos em ações preferenciais não conversíveis e em ações ordinárias e ações preferenciais não resgatáveis;
(g) compromissos para receber empréstimo se o compromisso não puder ser quitado em caixa.

11.6 Exemplos de instrumentos financeiros que, normalmente, não satisfazem as condições do item 11.8, e encaixam-se, portanto, no alcance da Seção 12,

incluem:

(a) títulos mobiliários lastreados em ativos, tais como hipotecas garantidas, contratos de recompra e pacotes de recebíveis garantidos;
(b) opções, direitos, garantias, contratos a termo, contratos futuros e *swap*s de taxa de juros, que podem ser quitados em caixa ou pela troca com outro instrumento financeiro;
(c) instrumentos financeiros que se qualificam e são designados como instrumentos de *hedge*, de acordo com as exigências da Seção 12;
(d) compromissos de conceder empréstimo para outra entidade;
(e) compromissos de receber empréstimo se o compromisso não puder ser quitado em caixa.

Alcance da seção 11

11.7 A Seção 11 aplica-se a todos os instrumentos financeiros que atendem às condições do item 11.8, exceto para os seguintes:

(a) investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto, que são contabilizados de acordo com a Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas, com a Seção 14 Investimento em Controlada e Coligada ou com a Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
(b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial de uma entidade (ver Seções 22 Passivo e Patrimônio Líquido e 26 Pagamento Baseado em Ações);
(c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário. Também, a Seção 12 pode se aplicar a arrendamentos com as características especificadas no item 12.3(f);
(d) direitos e obrigações dos empregadores de acordo com os planos de benefícios aos empregados, na qual a Seção 28 Benefícios a Empregados é aplicável.

Instrumentos financeiros básicos

11.8 A entidade contabiliza os seguintes instrumentos financeiros como instrumentos financeiros básicos, de acordo com a Seção 11:

(a) caixa;
(b) instrumento de dívida (tal como uma conta, título ou empréstimo a receber ou a pagar) que atenda às condições do item 11.9;
(c) compromisso de receber um empréstimo que:

    (i) não pode ser liquidado em dinheiro; e

(ii) quando o compromisso é executado, espera-se que o empréstimo atenda as condições do item 11.9;

(d) investimento em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis por ordem do portador.

11.9 Um instrumento de dívida que satisfaça todas as condições de (a) a (d) abaixo é contabilizado de acordo com a Seção 11:

(a) retornos ao detentor são:

(i) uma quantia fixa;
(ii) uma taxa de retorno fixa ao longo da vida do instrumento;
(iii) um retorno variável que, por toda a vida do instrumento, é igual a uma taxa de juros observável ou cotada (tal como a LIBOR); ou
(iv) uma combinação de tal taxa fixa e da taxa variável (tal como a LIBOR, acrescida de 200 pontos-base), desde que ambas as taxas, fixa e variável, sejam positivas (por exemplo, *swap* de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa variável negativa não atenderia a este critério). Para retornos de juros de taxa fixa e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal em aberto durante o periodo;

(b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado a outros instrumentos de dívida não é um exemplo de tal disposição contratual;
(c) as disposições contratuais que permitem que o emissor (devedor) pague antecipadamente um instrumento de dívida, ou permitem que o titular (credor) resgate antecipadamente, não são contingentes em relação a eventos futuros;
(d) não há retornos condicionais ou disposições de reembolso, exceto para o retorno da taxa variável descrita em (a) e pelas disposições de pagamento antecipado descritas em (c).

11.10 Exemplos de instrumentos financeiros que normalmente satisfariam as condições do item 11.9 são:

(a) contas e títulos a receber e a pagar, e empréstimos bancários ou de terceiros;
(b) contas a pagar em moeda estrangeira. Entretanto, qualquer mudança na conta a pagar por causa de uma mudança na taxa de câmbio é reconhecida no resultado, como exigido pelo item 30.10;
(c) empréstimos para ou de controladas ou coligadas que vençam à vista;
(d) instrumento de dívida que se tornaria imediatamente recebível se o emissor não fizer o pagamento de juros ou do principal (tal disposição não viola as condições do item 11.9).

11.11 Exemplos de instrumentos financeiros que não satisfazem as condições do item (e encaixam-se, portanto, no alcance da seção 12), incluem:

(a) investimento em instrumentos patrimoniais de outra entidade, que não sejam ações preferenciais não conversíveis ou ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis (ver item 11.8(d));
(b) *swap* de taxa de juros que paga um fluxo de caixa positivo ou negativo, ou um compromisso futuro de compra de *commodity* ou instrumento financeiro que pode ser liquidado em dinheiro e que, na liquidação, possa ter um fluxo de caixa positivo ou negativo, porque tais *swap*s e compromissos futuros não satisfazem a condição do item 11.9(a);
(c) opções e contratos futuros, porque os retornos ao titular não são fixos e a condição do item 11.9(a) não é atendida;
(d) investimentos em dívida conversível, porque o retorno ao titular pode variar com o preço das ações dos emissores, em vez de apenas variar com as taxas de juros do mercado;
(e) empréstimo a receber de terceiros, que dá aos mesmos o direito ou a obrigação de pagar antecipadamente, caso a tributação ou exigências contábeis aplicáveis mudem, porque tal empréstimo não atende à condição do item 11.9(c).

Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros

11.12 A entidade reconhece um ativo ou um passivo financeiro somente quando tornar-se parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração inicial

11.13 Quando um ativo ou um passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve avaliá-lo pelo custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de ativos e passivos financeiros, que são avaliados pelo valor justo por meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação financeira. Uma transação financeira pode acontecer em conexão com a venda de bens e serviços, por exemplo, se o pagamento é postergado além dos termos comerciais normais ou é financiada a uma taxa de juros que não é a de mercado.

Se o acordo constitui uma transação financeira, a entidade avalia os ativos e passivos financeiros com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante.

Exemplos – ativos financeiros

1 Para empréstimo a longo prazo feito a outra entidade, um recebível é reconhecido com base no valor presente do recebível à vista (incluindo os pagamentos de juros e amortizações do principal) dessa entidade.

2 Para produtos vendidos a um cliente a crédito de curto prazo, um recebível é reconhecido com base no recebível à vista não descontado dessa entidade, que normalmente é o preço da nota fiscal.

3 Para um item vendido a um cliente, a crédito, parcelado em 24 meses, sem juros, um recebível é reconhecido com base no preço de venda corrente à vista.
Se o preço de venda corrente à vista não é conhecido, pode ser estimado com base no valor presente do recebível descontado pela taxa de juros predominante no mercado para recebível semelhante.

4 Para uma compra à vista de ações ordinárias de outra entidade, o investimento é reconhecido com base no montante pago para adquirir as ações.

Exemplos – passivos financeiros

1 Para um empréstimo recebido de banco, uma conta a pagar é reconhecida, inicialmente, com base no valor presente da conta a ser paga ao banco (por exemplo, incluindo pagamentos de juros e amortização do principal).

2 Para bens comprados de fornecedor a crédito de curto prazo, uma conta a pagar é reconhecida com base no valor não descontado devido ao fornecedor, que é normalmente o da nota fiscal.

Mensuração subsequente

11.14 Ao final de cada exercício de divulgação, a entidade avalia os instrumentos financeiros, conforme abaixo, sem nenhuma dedução dos custos da transação com os quais a entidade possa arcar na venda ou na alienação:

(a) Os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) são avaliados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros. Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são classificados como ativos ou passivos circulantes são avaliados com base no valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deve ser paga ou recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se constitua, de fato, em transação financeira (ver item 11.13). Se o acordo se constitui em transação financeira, a entidade avalia o instrumento de dívida com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado usada para instrumento de dívida semelhante.
(b) Compromissos de receber empréstimo que atenda às condições do item 11.8(c) são avaliados com base no custo (que às vezes é nulo) menos reduções ao valor recuperável.
(c) Os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não resgatáveis, que atendem às condições do item 11.8(d), são avaliados conforme abaixo (os itens 11.27 a 11.33

fornecem orientação sobre o valor justo):

(i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser medido de forma confiável, o investimento é avaliado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado;
(ii) todos os outros investimentos deste tipo são avaliados com base no custo menos reduções ao valor recuperável.

Reduções ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento devem ser consideradas para os instrumentos financeiros em (a), (b) e (c)(ii) acima. Os itens 11.21 a 11.26 fornecem orientação.

Custo amortizado e o método da taxa efetiva de juros

11.15 O custo amortizado de ativo ou passivo financeiro, na data de cada divulgação, é o líquido das quantias seguintes:

(a) a quantia com base na qual o ativo ou passivo financeiro é avaliado no reconhecimento inicial;
(b) menos qualquer amortização do principal;
(c) mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método da taxa efetiva de juros, de qualquer diferença entre o valor no reconhecimento inicial e o valor no vencimento;
(d) menos, no caso de ativo financeiro, qualquer redução (diretamente ou por meio do uso de conta de provisão) para redução ao valor recuperável ou reconhecimento de perda por provável não recebimento.

Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, e que são classificados como ativos e passivos circulantes, são avaliados, inicialmente, com base no valor não descontado, de acordo com o item 11.14(a). Assim, o item (c) acima não se aplica a eles.

11.16 O método da taxa efetiva de juros é um método para calcular o custo amortizado de ativo ou passivo financeiro (ou grupo de ativos e passivos financeiros), e de alocar os rendimentos de juros ou despesas com juros durante o período correspondente. A taxa efetiva de juros é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil do ativo ou passivo financeiro. A taxa efetiva de juros é determinada com base no valor contábil do ativo ou passivo financeiro no reconhecimento inicial. Segundo o método da taxa efetiva de juros:

(a) o custo amortizado do ativo (passivo) financeiro é o valor presente dos recebimentos (pagamentos) futuros de caixa, descontados pela taxa efetiva de juros;
(b) a despesa (receita) com juros no período é igual ao valor contábil do passivo (ativo) financeiro no início do exercício, multiplicado pela taxa

efetiva de juros para o período.

11.17 Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade estima os fluxos de caixa considerando os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, exercício de opção e opções semelhantes) e as perdas de crédito conhecidas nas quais tem incorrido, mas não são consideradas possíveis perdas futuras de crédito ainda não incorridas.

11.18 Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade deve amortizar quaisquer taxas relacionadas, encargos financeiros pagos ou recebidos (tais como "pontos"), custos de transações e outros prêmios ou descontos durante a vida esperada do instrumento, exceto o seguinte. A entidade usa um período mais curto se esse for o período a que estão relacionadas as taxas, encargos financeiros pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos. É esse o caso quando a variável à qual tais taxas, encargos financeiros pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos estão relacionados são atualizados às taxas de mercado, antes do vencimento esperado do instrumento. Em tal caso, o período de amortização apropriado é o da próxima data de atualização.

11.19 Para os ativos e passivos financeiros de taxa variável, a nova estimativa periódica dos fluxos de caixa, a fim de refletir as mudanças nas taxas de juros de mercado, altera a taxa efetiva de juros. Se um ativo ou passivo financeiro de taxa variável é reconhecido, inicialmente, com base no valor igual ao principal recebível ou a pagar no vencimento, nova estimativa dos pagamentos de juros futuros normalmente não tem efeito significativo sobre o valor contábil do ativo ou passivo.

11.20 Se a entidade revisa suas estimativas de pagamentos ou recebimentos, ela ajusta o valor contábil do ativo ou passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para refletir os fluxos de caixa estimados, atuais e revisados. A entidade recalcula o valor contábil computando o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados com base na taxa efetiva de juros original dos instrumentos financeiros. A entidade reconhece o ajuste como rendimento ou despesa no resultado na data da revisão.

Exemplo de determinação do custo amortizado para empréstimo de cinco anos, usando o método da taxa efetiva de juros

No dia 1 de janeiro de 20X0, a entidade adquire um título por $ 900, incorrendo em $ 50 de custos da transação. Os juros no valor de $ 40 são recebidos anualmente, no final do período, nos próximos cinco anos (de 31 de dezembro de 20X0 a 31 de dezembro de 20X4). O título possui resgate obrigatório de $ 1.100 em 31 de dezembro de 20X4.

Ano	Valor contábil no início do exercício	Rendimento de juros a 6,9583%*	Fluxo de entrada de caixa	Valor contábil no fim do exercício
	$	$	$	$

20X0	950,00	66,10	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,16	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	0

* A taxa efetiva de juros de 6,9583% é a taxa que desconta os fluxos de caixa esperados, em relação ao título, sobre o valor contábil inicial:

$\$ 40/(1.069583)^1 + \$ 40/(1.069583)^2 + \$ 40/(1.069583)^3 + \$ 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = \$ 950$

Valor recuperável de instrumentos financeiros, mensurado com base no custo ou custo amortizado

Reconhecimento

11.21 No final de cada período de divulgação, a entidade avalia a existência de evidências objetivas quanto ao valor recuperável dos ativos financeiros avaliados com base no custo ou custo amortizado. Se houver, a entidade reconhece, imediatamente, uma redução no valor recuperável no resultado.

11.22 As evidências objetivas de que um ativo financeiro, ou grupo de ativos, sofreu redução no valor recuperável inclui dados observáveis que chamam a atenção do titular do ativo em relação aos seguintes eventos de perda:

(a) dificuldade financeira significativa do emissor ou devedor;
(b) quebra de contrato, como não pagamento ou inadimplência em relação ao pagamento dos juros ou do principal;
(c) o credor, por razões econômicas ou legais relacionadas à dificuldade financeira do devedor, concede a este algo que, em outro caso, nem consideraria;
(d) tornou-se provável que o devedor declare falência ou outra forma de reorganização financeira;
(e) dados observáveis indicando que houve redução mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de grupo de ativos financeiros desde seu reconhecimento inicial, mesmo que essa redução ainda não possa ser identificada em relação aos ativos financeiros do grupo, individualmente, tais como condições econômicas negativas, locais ou nacionais, ou mudanças negativas nas condições do setor.

11.23 Outros fatores também podem ser evidências de redução no valor recuperável,

incluindo mudanças significativas, com efeitos negativos que tiveram lugar no ambiente tecnológico, mercadológico, econômico ou legal em que o emissor opere.

11.24 A entidade avalia os seguintes ativos financeiros individualmente quanto ao seu valor recuperável:

(a) todos os instrumentos patrimoniais, independentemente de sua importância; e
(b) outros ativos financeiros que são, individualmente, significativos.

A entidade avalia outros ativos financeiros quanto ao seu valor recuperável, individualmente ou em grupo, com base em características de risco de crédito semelhantes.

Mensuração

11.25 A entidade mede uma perda no valor recuperável com base nos seguintes instrumentos avaliados ao custo ou custo amortizado, como segue:

(a) para instrumento avaliado pelo custo amortizado que satisfaça as condições do item 11.14(a), a perda no valor recuperável é a diferença entre o valor contábil do ativo e o valor presente dos fluxos de caixa estimados, descontados pela taxa efetiva de juros original do ativo. Se tal instrumento financeiro tem taxa de juros variável, a taxa de desconto para avaliar qualquer perda no valor recuperável é a taxa de juros corrente efetiva determinada no contrato;

(b) para instrumento avaliado com base no custo menos redução no valor recuperável, segundo o item 11.14(b) e (c)(ii), a perda no valor recuperável é a diferença entre o valor contábil do ativo e a melhor estimativa (que necessariamente será uma aproximação) do valor (que pode ser nulo) que a entidade receberia pelo ativo se o vendesse na data de divulgação.

Reversão

11.26 Se, no exercício subsequente, a perda no valor recuperável diminui, e essa diminuição puder ser relacionada objetivamente a um evento que ocorreu após o reconhecimento dessa perda (como melhora na classificação de crédito do devedor), a entidade reverte a perda reconhecida anteriormente, seja diretamente ou pelo ajuste de conta de provisão. A reversão não resulta em valor contábil do ativo financeiro (líquido de qualquer conta de provisão) que exceda o valor contábil que seria contabilizado caso a perda no valor recuperável não tivesse sido reconhecida. A entidade reconhece, imediatamente, o valor da reversão no resultado.

Valor justo

11.27 O item 11.14(c)(i) exige que o investimento em ações ordinárias ou ações preferenciais seja avaliado com base no valor justo se esse valor puder ser avaliado de modo confiável. A entidade usa a seguinte hierarquia para estimar o valor justo das ações:

(a) A melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico em mercado ativo. Este normalmente é o preço de compra corrente.
(b) Quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de transação recente para ativo idêntico fornece evidência de valor justo, enquanto não houver mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo decurso de tempo desde a ocorrência da transação. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou venda por dificuldade), esse preço é ajustado.
(c) Se o mercado para o ativo não está ativo, e as transações recentes envolvendo ativo idêntico por si só não são uma boa estimativa de valor justo, a entidade estima o valor justo utilizando uma técnica de avaliação. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar qual seria o preço da transação na data da avaliação em uma troca entre partes não relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.

Outras seções desta Norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32, incluindo a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, a Seção 14 – Investimento em Controlada e Coligada, a Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*) e a Seção 16 – Propriedade para Investimento. Ao aplicar esta orientação para ativos abrangidos por essas seções, a referência a ações ordinárias ou ações preferenciais neste item deve ser lida de modo a incluir os tipos de ativos abrangidos por essas seções.

Técnica de avaliação

11.28 As técnicas de avaliação incluem o uso de transações de mercado recentes entre partes não relacionadas para ativo idêntico entre partes capazes, dispostas e, se disponível, faz referência ao valor justo corrente de outro ativo que é, essencialmente, o mesmo que o ativo sendo avaliado, análise de fluxo de caixa descontado e modelos de opções de preços. Se existe uma técnica de avaliação comumente usada por participantes do mercado para precificar o ativo, e esta técnica demonstrou que fornece estimativas confiáveis de preços obtidos em transações reais de mercado, a entidade usa essa técnica.

11.29 O objetivo do uso de técnica de avaliação é estabelecer qual seria o preço da transação na data de mensuração na troca entre partes não relacionadas, motivada por considerações normais dos negócios. O valor justo é estimado com base nos resultados da técnica de avaliação, que faz uso máximo das informações do mercado, e baseia-se o mínimo possível das informações

determinadas pela entidade. Espera-se que a técnica de avaliação chegue a uma estimativa confiável do valor justo se:

(a) ela reflete, razoavelmente, a forma como se espera que o mercado avalie o ativo; e
(b) as informações utilizadas na técnica de avaliação representam razoavelmente as expectativas do mercado e as medidas dos fatores de risco inerentes ao retorno ao ativo.

Mercado não ativo: instrumentos patrimoniais

11.30 O valor justo dos investimentos em ativos que não possuem preço de mercado cotado em mercado ativo é medido de forma confiável se:

(a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do valor justo não é significativa para aquele ativo; ou
(b) as probabilidades das várias estimativas, dentro do intervalo, podem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas ao estimar o valor justo.

11.31 Existem muitas situações em que a variabilidade no intervalo de estimativas dos valores justos razoáveis dos ativos que não possuem preço de mercado cotado, provavelmente não é significativa. Normalmente, é possível estimar o valor justo de ativo adquirido por entidade de parte não relacionada. No entanto, se a amplitude das estimativas razoáveis do valor justo for significante e as probabilidades das várias estimativas não puderem ser razoavelmente avaliadas, a entidade é impedida de avaliar o ativo com base no valor justo.

11.32 Se uma mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo avaliado com base no valor justo (por exemplo, instrumento patrimonial avaliado com base no valor justo com ajuste ao resultado), seu valor contábil, na última data em que o ativo foi avaliado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade avalia o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível.

Desreconhecimento (baixa) de ativo financeiro

11.33 A entidade desreconhece (baixa) um ativo financeiro apenas quando:

(a) os direitos contratuais para os fluxos de caixa do ativo financeiro vençam ou sejam liquidados; ou
(b) a entidade transfira para outra parte praticamente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro; ou
(c) a entidade, apesar de ter retido alguns riscos e benefícios relevantes da propriedade, transferiu o controle do ativo para outra parte e a outra parte tem a capacidade prática de vender o ativo na íntegra para terceiros não relacionados, e é capaz de exercer essa capacidade unilateralmente, sem precisar impor restrições adicionais à transferência. Nesse caso, a entidade

deve:

(i) desreconhecer o ativo; e
(ii) reconhecer separadamente quaisquer direitos e obrigações retidos ou criados na transferência.

O valor contábil do ativo transferido é alocado entre os direitos ou as obrigações retidos e aqueles transferidos, com base em seu valor justo relativo na data da transferência. Direitos e obrigações recém criados são avaliados com base em seus valores justos naquela data. Qualquer diferença entre a contraprestação recebida e o valor reconhecido e desreconhecido segundo este item é reconhecida como resultado no período da transferência.

11.34 Se a transferência não resultar em desreconhecimento porque a entidade reteve os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo transferido, a entidade continua a reconhecer o ativo transferido na íntegra e reconhece um passivo financeiro para a contraprestação recebida. O ativo e o passivo não são compensados. Nos períodos subsequentes, a entidade reconhece qualquer rendimento no ativo transferido e qualquer despesa incorrida no passivo financeiro.

11.35 Se o cedente fornecer garantias que não caixa (como instrumentos de dívida ou instrumentos patrimoniais) para o cessionário, a contabilização da garantia pelo cedente e pelo cessionário depende do cessionário ter o direito de vender ou recaucionar a garantia, e haver descumprimento do contrato pelo cedente. O cedente e o cessionário contabilizam a garantia da seguinte forma:

(a) se o cessionário tem o direito, por contrato ou costume, de vender ou recaucionar a garantia, o cedente reclassifica aquele ativo em seu balanço patrimonial (por exemplo, como ativo alugado, instrumentos patrimoniais caucionados ou recompra de recebível) separadamente dos outros ativos;
(b) se o cessionário vende a garantia caucionada, este reconhece os rendimentos da venda e um passivo avaliado com base no valor justo da sua obrigação de devolver a garantia;
(c) se o cedente descumpre qualquer termo do contrato e não possui mais direito de resgatar a garantia, ele desreconhece a garantia e o cessionário reconhece a garantia como seu ativo inicialmente avaliado com base no valor justo ou, se a garantia já foi vendida, desreconhece sua obrigação de devolver a garantia;
(d) exceto pelo estabelecido em (c), o cedente continua a manter a garantia como seu ativo e o cessionário não reconhece a garantia como ativo.

Exemplo - transferência que se qualifica para desreconhecimento

A entidade vende um conjunto de suas contas a receber para um banco por menos que seu valor nominal. A entidade continua a movimentar as cobranças dos devedores em nome do banco, incluindo o envio de extratos mensais, e o banco paga à entidade honorários de mercado pela coleta dos recebíveis. A entidade é obrigada a remeter prontamente para o banco toda e qualquer quantia recebida, porém não

possui nenhuma obrigação para com o banco em relação à demora ou inadimplência dos devedores. Nesse caso, a entidade terá transferido ao banco praticamente todos os riscos e benefícios da propriedade dos recebíveis. Dessa forma, a entidade remove os recebíveis de seu balanço patrimonial (isto é, desreconhece-os), e não demonstra responsabilidade em relação aos recursos recebidos do banco. A entidade identifica o prejuízo calculado como a diferença entre o valor contábil dos recebíveis no momento da venda e os recursos recebidos do banco. A entidade reconhece um passivo na medida em que recebeu fundos dos devedores, porém ainda não os remeteu ao banco.

Exemplo - transferência que não se qualifica para desreconhecimento

Os fatos são os mesmos que os do exemplo anterior, exceto que a entidade concordou em recomprar do banco qualquer recebível em relação ao qual o devedor está atrasado quanto ao principal ou aos juros por mais de 120 dias. Neste caso, a entidade reteve o risco de atraso no pagamento ou inadimplência dos devedores – um risco relevante referente aos recebíveis. Dessa forma, a entidade não trata os recebíveis como já vendidos ao banco, e não os desreconhece. Em vez disso, a entidade trata os recursos do banco como empréstimos garantidos pelos recebíveis. A entidade continua a reconhecer os recebíveis como um ativo, até que sejam recebidos ou baixados como incobráveis.

Desreconhecimento de passivo financeiro

11.36 A entidade desreconhece um passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) apenas quando ele é extinto – ou seja, quando a obrigação especificada no contrato é cumprida, cancelada ou expira.

11.37 Se o tomador e o credor de empréstimo existente trocam instrumentos financeiros em termos substancialmente diferentes, as entidades contabilizam a transação como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro. De maneira semelhante, a entidade contabiliza uma modificação substancial dos termos de passivo financeiro existente ou parte deste (seja ou não atribuível a dificuldade financeira do devedor) como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro.

11.38 A entidade reconhece, no resultado, qualquer diferença entre o valor contábil do passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto ou transferido para outra parte, e a contraprestação paga, incluindo ativos financeiros que não caixa transferidos ou passivos assumidos.

Divulgação

11.39 As divulgações abaixo fazem referência às divulgações de passivos financeiros avaliados com base no valor justo, ajustados ao resultado. Entidades que possuem apenas instrumentos financeiros básicos (e, assim, não aplicam a Seção 12), não têm quaisquer passivos financeiros avaliados com base no valor justo ajustados ao resultado, e, portanto, não precisam fornecer tais divulgações.

Divulgação das práticas contábeis para instrumentos financeiros

11.40 De acordo com o item 8.5, a entidade divulga, no "resumo das práticas contábeis significativas", a base (ou bases) de mensuração usada para os instrumentos financeiros, e as outras práticas contábeis usadas para os instrumentos financeiros que são relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Balanço patrimonial – categorias de ativos financeiros e passivos financeiros

11.41 A entidade deve divulgar os valores contabilizados de cada uma das seguintes categorias de ativos financeiros e passivos financeiros, na data de referência, pelo total, tanto no balanço patrimonial quanto nas notas explicativas:

(a) ativos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (item 11.14 (c)(i) e itens 12.8 e 12.9);
(b) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14 (a));
(c) ativos financeiros que são instrumentos patrimoniais avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(c)(ii) e itens 12.8 e 12.9);
(d) passivos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (itens 12.8 e 12.9);
(e) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14(a));
(f) empréstimos recebíveis avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(b)).

11.42 A entidade deve divulgar informação que permita que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem o significado de instrumentos financeiros para sua posição financeira e desempenho. Por exemplo, para débito a longo prazo tal informação inclui, normalmente, os termos e condições do instrumento de dívida (tal como taxa de juros, vencimento, programação de reembolso e restrições que o instrumento de dívida impõe à entidade).

11.43 Para todos os ativos financeiros e passivos financeiros avaliados pelo valor justo, a entidade deve divulgar a base de determinação do valor justo, por exemplo, preço de mercado cotado em mercado ativo ou a técnica de avaliação. Quando uma técnica de avaliação é usada, a entidade deve divulgar as premissas aplicadas na determinação do valor justo para cada classe de ativos financeiros ou passivos financeiros. Por exemplo, se aplicável, a entidade divulga informação sobre as premissas relativas a índices para pagamento antecipado, índices de perdas de crédito estimadas e taxas de juros ou taxas de desconto.

11.44 Se uma mensuração confiável de valor justo não estiver mais disponível para um instrumento patrimonial avaliado pelo valor justo com ajuste no resultado, a entidade deve divulgar esse fato.

Desreconhecimento

11.45 Se a entidade transfere ativos financeiros para outra parte em transação que não se qualifica para desreconhecimento (ver itens 11.33 a 11.35), a entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de tais ativos financeiros:

(a) a natureza dos ativos;
(b) a natureza dos riscos e benefícios de propriedade aos quais a entidade permanece exposta;
(c) os valores contábeis dos ativos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

Garantia

11.46 Quando a entidade penhora ativos financeiros como garantia para passivos ou passivos contingentes, deve divulgar o seguinte:

(a) o valor contábil dos ativos financeiros penhorados como garantia;
(b) os termos e condições relativos a esse penhor.

Inadimplência e quebra de contrato de empréstimo a pagar

11.47 Para empréstimo a pagar reconhecido na data do balanço, para o qual existe quebra de contrato ou inadimplência do principal, juros, fundo de amortização ou termos de resgate, que não foram sanados até aquela data, a entidade deve divulgar:

(a) detalhes sobre aquela quebra ou inadimplência;
(b) o valor contábil dos empréstimos a pagar correspondentes na data do balanço;
(c) se a quebra de cláusulas ou inadimplência foi sanada, ou as cláusulas dos empréstimos a pagar foram renegociadas, antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão.

Itens de receita, despesa, ganhos ou perdas

11.48 A entidade deve divulgar os seguintes itens de receita, despesa, ganhos ou perdas:

(a) receita, despesa, ganhos ou perdas, incluindo mudanças no valor justo, reconhecidos em:

(i) ativos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;
(ii) passivos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;
(iii) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado;
(iv) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado;

(b) receita total de juros e despesa total de juros (calculadas usando o método

de juros efetivos) para ativos financeiros ou passivos financeiros que não são avaliados pelo valor justo;
(c) o valor de qualquer perda por redução no valor recuperável para cada classe de ativo financeiro.

Seção 12
Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

Alcance das seções 11 e 12

12.1 A Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros juntas tratam do reconhecimento, desreconhecimento, mensuração e divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros mais complexos instrumentos e transações financeiras. Se a entidade entra apenas em transações de instrumento financeiro básico, então a Seção 12 não é aplicável. Entretanto, mesmo entidades apenas com instrumentos financeiros básicos devem considerar o alcance da Seção 12 para se certificar que são isentas.

Escolha de prática contábil

12.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

(a) o conteúdo integral tanto da Seção 11 quanto da Seção 12; ou
(b) os requerimentos de reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros da NBC T 19.32 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12 para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros. A escolha pela entidade de (a) ou (b) é uma escolha de prática contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm requisitos para determinar quando uma mudança na prática contábil é apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e qual informação deve ser divulgada sobre a mudança na prática contábil.

Alcance da seção 12

12.3 A Seção 12 é aplicável a todos os instrumentos financeiros exceto os seguintes:

(a) aqueles cobertos pela Seção 11;
(b) participações em controladas (ver Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas), coligadas (ver Seção 14 Investimento em Controlada e Coligada) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*));
(c) direitos e obrigações dos empregadores no âmbito dos planos de benefícios aos empregados (ver Seção 28 Benefícios a Empregados);

(d) direitos no âmbito dos contratos de seguro, a não ser que o contrato de seguro possa resultar na perda para ambas as partes como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:

(i) mudanças no risco segurado;
(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou
(iii) inadimplência de uma das contrapartes;

(e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria entidade (ver Seções 22 Passivo e Patrimônio Líquido e 26 Pagamento Baseado em Ações);
(f) arrendamentos (ver Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil) a menos que o arrendamento possa resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:

(i) mudanças no preço do ativo arrendado;
(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou
(iii) inadimplência de uma das contrapartes;

(g) contratos para contraprestação contingente em combinação de negócios (ver Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)). Essa exceção é aplicável apenas para o adquirente.

12.4 A maioria dos contratos para comprar ou vender item não financeiro, tal como mercadoria, estoque ou ativos imobilizados são excluídos desta seção porque não são instrumentos financeiros. No entanto, esta seção é aplicável a todos os contratos que impõem riscos ao comprador ou vendedor que não são típicos dos contratos de compra ou venda de ativos tangíveis. Por exemplo, esta seção é aplicável a contratos que podem resultar em perda para o comprador ou vendedor como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a mudanças no preço do item não financeiro, mudanças em taxas de câmbio de moeda estrangeira ou a inadimplência de uma das contrapartes.

12.5 Em adição aos contratos descritos no item 12.4, esta seção é aplicável a contratos para compra ou venda de itens não financeiros se o contrato pode ser liquidado à vista pelo valor líquido, em espécie ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com a seguinte exceção: contratos celebrados que continuam a ser realizados com o propósito de recebimento ou entrega de item não financeiro de acordo com as exigências esperadas pela entidade, pela aquisição, venda ou uso, não são instrumentos financeiros para o propósito desta seção.

Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros

12.6 A entidade reconhece um ativo financeiro ou um passivo financeiro apenas

quando a entidade torna-se parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração inicial

12.7 Quando um ativo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, a entidade o avalia pelo seu valor justo, o qual é, normalmente, o preço da transação.

Mensuração subsequente

12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade avalia todos os instrumentos financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e reconhece as mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir: instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores justos não podem, de outra maneira, ser medidos de forma confiável, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão em entrega de tais instrumentos, são avaliados pelo custo menos redução ao seu valor recuperável.

12.9 Se uma mensuração confiável de valor justo não mais estiver disponível para um instrumento patrimonial que não é comercializado publicamente mas é avaliado pelo valor justo, seu valor justo na última data em que o instrumento foi avaliado de forma confiável é tratado como custo do instrumento. A entidade avalia o instrumento com base nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo esteja disponível.

Valor justo

12.10 A entidade aplica a orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32 para avaliações ao valor justo de acordo com esta seção, assim como, para avaliações ao valor justo de acordo com a Seção 11.

12.11 O valor justo de passivo financeiro com vencimento à vista não é menor que o valor a ser pago à vista, descontado a partir da primeira data em que o passivo financeiro teria a obrigatoriedade de ser pago.

12.12 A entidade não inclui custos de transação na mensuração inicial dos ativos e passivos financeiros que são subsequentemente avaliados ao valor justo. Se o pagamento por ativo é diferido, ou é financiado a uma taxa de juros que não é a taxa de mercado, a entidade avalia o ativo, inicialmente, pelo valor presente dos pagamentos futuros descontado a uma taxa de juros de mercado.

Redução ao valor recuperável de instrumentos financeiros avaliados com base no custo ou custo amortizado

12.13 A entidade aplica a orientação sobre redução ao valor recuperável de instrumento financeiro avaliado pelo custo nos itens 11.21 a 11.26 para instrumentos financeiros avaliados pelo custo menos redução ao valor

recuperável de acordo com esta seção.

Desreconhecimento de ativo financeiro ou passivo financeiro

12.14 A entidade aplica os requisitos de desreconhecimento nos itens 11.33 a 11.38 para ativos financeiros e passivos financeiros aos quais esta seção seja aplicável.

Contabilidade de *hedge* – "*hedge accounting*"

12.15 Se critérios específicos são atingidos, a entidade pode designar um relacionamento de cobertura entre um instrumento de *hedge* e um objeto de *hedge* de tal forma a se qualificar para aplicar a contabilidade de *hedge* que permite que o ganho ou a perda no instrumento de cobertura e no item coberto sejam reconhecidos em resultado ao mesmo tempo.

12.16 Para se qualificar para a aplicação da contabilidade de *hedge*, a entidade deve estar em conformidade com todas as seguintes condições:

(a) a entidade designa e documenta o relacionamento de *hedge* de forma que o risco sendo coberto, o item objeto de *hedge* e o instrumento de *hedge* são claramente identificados e o risco no item coberto é o risco sendo coberto com o instrumento de cobertura;
(b) o risco coberto é um dos riscos especificados no item 12.17;
(c) o instrumento de *hedge* é como especificado no item 12.18;
(d) a entidade espera que o instrumento de *hedge* seja altamente efetivo na compensação do risco coberto designado. A eficácia de um *hedge* é o grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item objeto de *hedge* que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo ou fluxos de caixa do instrumento de *hedge*.

12.17 Esta Norma permite a utilização de contabilidade de *hedge* apenas para:

(a) risco de taxa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado;
(b) risco com taxa de câmbio ou risco de taxa de juros em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável;
(c) risco de preço de mercadoria da qual é titular ou em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável para comprar ou vender mercadoria;
(d) risco de taxa de câmbio em investimento líquido em operação no exterior.

O risco de taxa de câmbio de instrumento de dívida, avaliado pelo custo amortizado, não está na lista acima porque a aplicação da contabilidade de *hedge* não teria efeito significativo nas demonstrações contábeis. Contas, títulos e empréstimos a receber e a pagar são normalmente avaliados pelo custo amortizado (ver item 11(d)). Isso inclui contas a pagar denominadas em moeda estrangeira. O item 30.10 exige que qualquer mudança no valor contabilizado da conta a pagar, por causa da mudança na taxa de câmbio, seja reconhecida no

resultado. Portanto, ambas as mudanças, no valor justo do instrumento de *hedge* (*swap* cambial com cupons), e a mudança no valor contabilizado da conta a pagar, relativa à mudança na taxa de câmbio, seriam reconhecidas no resultado e devem compensar um ao outro exceto no que tange à diferença entre a taxa *spot* (pela qual o passivo é avaliado) e a taxa de juro futura (pela qual o *swap* é avaliado).

12.18 Esta Norma permite a aplicação da contabilidade de *hedge* apenas se o instrumento de *hedge* tem todos os seguintes termos e condições:

(a) ser *swap* de taxa de juros, *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de *commodity* a termo, que se espera seja altamente efetivo em termos de compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é apontado como sendo risco coberto;
(b) envolve uma parte externa à entidade que está reportando (i.e., externa ao grupo econômico, segmento ou entidade individual que está apresentando suas demonstrações contábeis);
(c) seu valor nocional é igual ao valor designado do principal ou valor nocional do item coberto;
(d) tem data de vencimento específica não posterior:

(i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;
(ii) à liquidação esperada do compromisso de compra ou venda da *commodity*; ou
(iii) à ocorrência da transação de câmbio ou com mercadoria sendo coberta e cuja previsão de ocorrência era altamente provável;

(e) não ter nenhum pagamento antecipado, término antecipado ou características de prorrogação.

Hedge de risco de taxa fixa de instrumento financeiro reconhecido ou risco de preço de mercado de mercadoria possuída

12.19 Se as condições no item 12.16 são atingidas e o risco coberto é a exposição a risco de taxa fixa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado ou o risco de preço da mercadoria da qual é titular, a entidade deve:

(a) reconhecer o instrumento de *hedge* como ativo ou passivo e a mudança no valor justo do instrumento de *hedge* no resultado; e
(b) reconhecer a mudança no valor justo do item objeto de *hedge* em relação ao risco coberto no resultado e como um ajuste ao valor contábil do item objeto de *hedge*.

12.20 Se o risco protegido é o risco de taxa fixa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer as liquidações periódicas líquidas à vista no swap de taxa de juros, que é o instrumento de

hedge, no resultado dos períodos em que são devidos os pagamentos líquidos.

12.21 A entidade deve descontinuar a aplicação da contabilidade de hedge especificada no item 12.19 se:

(a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido ou rescindido;
(b) o *hedge* já não satisfaz as condições para a aplicação da contabilidade de *hedge* especificadas no item 12.16; ou
(c) a entidade revoga a designação.

12.22 Se a aplicação da contabilidade de *hedge* for descontinuada e o item objeto de *hedge* é um ativo ou passivo escriturado pelo custo amortizado que não foi desreconhecido, quaisquer ganhos ou perdas reconhecidas como ajustes ao valor contabilizado do item objeto de *hedge* são amortizados no resultado usando o método de juros efetivos sobre a vida útil remanescente do item objeto de *hedge*.

Hedge de risco de taxa de juro variável de instrumento financeiro reconhecido, o risco cambial ou risco de preço da mercadoria em compromisso firme ou transação prevista altamente provável ou investimento líquido em operação no exterior

12.23 Se as condições no item 12.16 forem atingidas e o risco coberto é:

(a) o risco de taxa de juros variável em instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado;
(b) o risco de taxa de câmbio em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável;
(c) o risco de preço da mercadoria em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável; ou
(d) o risco de taxa de câmbio em investimento líquido em operação no exterior, a entidade reconhece, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve reconhecer no resultado qualquer excesso do valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados (também chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge* reconhecido em outros resultados abrangentes é reclassificado para o resultado quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, ou quando o relacionamento de *hedge* termina.

12.24 Se o risco protegido é o risco da taxa de juros variável em instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer no resultado, subsequentemente, as liquidações periódicas, líquidas, em numerário, do swap de taxa de juros que é o instrumento de hedge, nos períodos em que os pagamentos líquidos são devidos.

12.25 A entidade descontinua a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.23 se:

(a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido ou rescindido;
(b) o *hedge* não mais atende as condições para a aplicação da contabilidade de *hedge* especificadas no item 12.16; ou
(c) em um *hedge* de uma transação prevista, a transação prevista não é mais altamente provável; ou
(d) a entidade revoga a designação.

Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida coberto avaliado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou perda) no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, é reclassificado para o resultado.

Divulgação

12.26 A entidade que aplica esta seção faz todas as divulgações exigidas na Seção 11, incorporando naquelas divulgações, instrumentos financeiros que estão dentro do alcance desta seção, assim como aqueles dentro do alcance da Seção 11. Além disso, se a entidade utilizar a aplicação da contabilidade de hedge ela faz divulgações adicionais requeridas nos itens 12.27 a 12.29.

12.27 A entidade divulga separadamente para os *hedges* de cada um dos quatro tipos de riscos descritos no item 12.16:

(a) descrição do *hedge*;
(b) descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de *hedge* e seus valores justos na data de referência;
(c) natureza dos riscos sendo cobertos, incluindo descrição do item objeto de *hedge*.

12.28 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa fixa de juros ou risco de preço de uma *commodity* por ela mantida (itens 12.19 a 12.22), deve divulgar:

(a) o valor da alteração no valor justo do instrumento de *hedge* reconhecido no resultado;
(b) o valor da alteração no valor justo do item objeto de *hedge* reconhecido no resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa de juros variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em um compromisso firme ou transação de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens 12.23 a 12.25), divulga:

(a) os períodos em que se espera que os fluxos de caixa ocorram e quando é esperado que afetem o resultado;

(b) descrição de qualquer transação prevista para a qual foi aplicada a contabilidade de *hedge* anteriormente, mas que não é mais esperado que ocorra;
(c) o valor da mudança no valor justo do instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período (item 12.23);
(d) o valor que foi reclassificado de outros resultados abrangentes para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25);
(e) o valor de qualquer excesso do valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado (item 12.24).

Seção 13
Estoques

Alcance desta seção

13.1 Esta seção determina as práticas para o reconhecimento e mensuração de estoques.

Estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
(b) no processo de produção para venda; ou
(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

13.2 Esta seção é aplicável a todos os estoques, exceto:

(a) trabalho em execução decorrente de contratos de construção, incluindo contratos de serviço diretamente relacionados (ver Seção 23 Receitas);
(b) instrumentos financeiros (ver Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);
(c) ativos biológicos relativos à atividade agrícola e produção agrícola à época da colheita (ver Seção 34 Atividades Especializadas).

13.3 Esta seção não é aplicável a mensuração de estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, produto agrícola após a colheita, e minerais e produtos minerais, na medida em que eles são avaliados pelo valor justo menos despesas para vender por meio do resultado; ou
(b) corretores de produtos e revendedores que avaliam seus estoques pelo valor justo menos despesas para vender por meio do resultado.

Mensuração de estoques

13.4 A entidade avalia estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de venda.

Custo de estoques

13.5 A entidade inclui no custo de estoques todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques para sua localização e condição atuais.

Custos de aquisição

13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.

13.7 A entidade pode adquirir estoques em condições de pagamento em data futura. Em alguns casos o acordo contém, efetivamente, elemento financeiro não declarado, por exemplo, uma diferença entre o preço de compra para termos normais de crédito e o valor para pagamento em data futura. Nesses casos, a diferença é reconhecida como despesa com juros durante o período do financiamento e não somada ao custo dos estoques.

Custos de transformação

13.8 Os custos de transformação de estoques incluem custos diretamente relacionados às unidades de produção, tal como mão-de-obra direta. Eles também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que são incorridos na conversão de materiais em bens acabados. Custos indiretos fixos de produção são aqueles custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes apesar do volume de produção, tal como depreciação e manutenção de instalações e equipamentos de fábrica, e o custo de gerenciamento e administração de fábrica. Custos indiretos variáveis de produção são aqueles custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos, algumas vezes energia etc.

Alocação dos custos indiretos de produção

13.9 A entidade deve alocar os custos indiretos fixos de produção para os custos de transformação com base na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se pretende atingir durante uma quantidade de períodos ou épocas, sob circunstâncias normais, levando em consideração a perda de capacidade resultante de manutenção planejada. O nível real de produção pode ser usado se ele se aproxima da capacidade normal. A quantidade de custos indiretos fixos alocados a cada unidade de produção não é

aumentada como consequência de baixa produção ou fábrica ociosa. Custos indiretos não alocados são reconhecidos como despesa no período em que são incorridas. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantidade de custos indiretos fixos alocados a cada unidade de produção é diminuída de tal forma que os estoques não sejam avaliados acima do custo. Custos indiretos de produção variável são alocados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.

Produtos conjuntos e subprodutos

13.10 Um processo de produção pode resultar em mais do que um produto sendo produzido simultaneamente. Esse é o caso, por exemplo, quando produtos conjuntos são produzidos ou quando existe um produto principal e um subproduto. Quando os custos das matérias-primas ou transformação de cada produto não são identificáveis separadamente, a entidade deve alocá-los entre os produtos em base racional e consistente. A alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo de venda de cada produto, tanto no estágio no processo de produção, quando os produtos se tornam identificáveis separadamente, ou ao final da produção. A maior parte dos subprodutos, por sua natureza, é imaterial, não relevante. Quando esse é o caso, a entidade os deve avaliar pelo preço de venda menos custos para completar a produção e despesas de vender, e deduzir esse valor do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente de seu custo.

Outros custos incluídos em estoques

13.11 A entidade deve incluir outros custos no custo de estoques apenas até o ponto em que eles são incorridos para colocar os estoques no seu local e condição atuais.

13.12 O item 12.19(b) prevê que, em algumas circunstâncias, a mudança no valor justo do instrumento objeto de *hedge* no *hedge* de risco de taxa de juros fixa ou risco de preço de uma *commodity* mantida, ajusta o valor contábil da *commodity*.

Custos excluídos dos estoques

13.13 Exemplos de custos excluídos do custo de estoques e reconhecidos como despesas no período em que são incorridos são:

(a) quantidade anormal de material, mão-de-obra ou outros custos de produção desperdiçados;
(b) custos de estocagem, a menos que aqueles custos sejam necessários durante o processo de produção, antes de estágio de produção mais avançado;
(c) despesas indiretas administrativas que não contribuem para colocar os estoques até sua localização e condição atuais;
(d) despesas de venda.

Custos de estoques de prestador de serviços

13.14 Na medida em que os prestadores de serviço tenham estoques de serviços sendo executados, eles os avaliam pelos custos de sua produção. Esses custos consistem, primariamente, de mão-de-obra e outros custos de pessoal diretamente envolvidos na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão e custos indiretos atribuíveis. Mão-de-obra e outras despesas relativas a vendas, e pessoal administrativo geral não são incluídos, sendo reconhecidos como despesas no período no qual ocorrem.

O custo de estoques de prestador de serviço não inclui margens de lucro ou gastos indiretos não atribuíveis, que muitas vezes são consignados nos preços cobrados pelos prestadores de serviço.

Custo de produção agrícola colhida proveniente de ativos biológicos

13.15 A Seção 34 requer que os estoques abrangendo produção agrícola que a entidade colhe de seus ativos biológicos devem ser avaliados no reconhecimento inicial pelo valor justo menos despesas estimadas para vender no ponto de colheita. Isso se torna o custo dos estoques naquela data para aplicação desta seção.

Técnicas para avaliar custo, tal como custo-padrão, método de varejo e preço de compra mais recente

13.16 A entidade pode usar técnicas tais como método de custo-padrão, método de varejo ou preço de compra mais recente para a mensuração do custo de estoques se o resultado se aproxima do custo. Custos-padrão levam em consideração níveis normais de consumo de materiais e suprimentos, mão-de-obra, eficiência e capacidade de utilização. Eles são revisados regularmente e, se necessário, corrigidos à luz das condições atuais. O método de varejo mensura custo por meio da redução do valor de venda do inventário pela percentagem apropriada da margem bruta.

Métodos de avaliação do custo

13.17 A entidade deve avaliar o custo de estoques de itens que não são comumente intercambiáveis, e bens ou serviços produzidos e segregados por projetos específicos pelo uso de identificação específica de seus custos individuais.

13.18 A entidade deve avaliar o custo de estoques, outros além daqueles já tratados no item 13.17, usando o primeiro a entrar, o primeiro a sair (PEPS ou FIFO), ou o método do custo médio ponderado. A entidade utiliza o mesmo método de avaliação do custo para todos os estoques que tenham natureza e uso similar para a entidade. Para estoques com natureza ou uso diferente, métodos de custo diferentes podem ser justificados. O método último a entrar, primeiro a sair

(UEPS ou LIFO) não é permitido por esta Norma.

Redução ao valor recuperável de estoques

13.19 Os itens 27.2 a 27.4 exigem que a entidade analise ao final de cada exercício/período se alguns estoques necessitam ser reduzidos ao seu valor recuperável, por exemplo, o valor contábil não é totalmente recuperado (isto é, por causa de dano, obsolescência ou preços de venda em declínio). Se um item (ou grupo de itens) de estoques necessita ser reduzido ao valor recuperável, aqueles itens exigem que a entidade avalie o inventário pelo seu preço de venda menos custos para completar a produção e vender, e reconhecer a perda por redução ao valor recuperável. Aqueles itens também exigem a reversão da redução anterior em algumas circunstâncias.

Reconhecimento como despesa

13.20 Quando estoques são vendidos, a entidade reconhece o valor contábil desses estoques como despesa no período no qual a receita relacionada é reconhecida.

13.21 Alguns estoques podem ser alocados a outras contas de ativos, por exemplo, inventário usado como componente de ativo imobilizado de construção própria. Estoques alocados a outro ativo dessa forma são contabilizados, subsequentemente, de acordo com a seção apropriada desta Norma para aquele tipo de ativo.

Divulgação

13.22 A entidade deve divulgar o seguinte:

(a) as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo o método de custo utilizado;
(b) o valor contábil total de estoques e o detalhe das categorias de estoques apropriadas à entidade;
(c) o valor de estoques reconhecidos como despesa durante o período;
(d) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertida para o resultado, de acordo com a Seção 27;
(e) o valor contábil total de estoques dados como garantia de passivos.

Seção 14
Investimento em Controlada e em Coligada

Alcance desta seção

14.1 Esta seção é aplicável para a contabilização de investimentos em operações de entidades coligadas nas demonstrações contábeis consolidadas e nas

demonstrações contábeis de investidor que não é o principal investidor, mas que tem investimento em uma ou mais coligadas. O item 9.26 estabelece as exigências para contabilização de operações em entidades coligadas nas demonstrações contábeis separadas. Aplica-se também à situação de balanço individual com investimentos em controladas, enquanto a legislação brasileira obrigar à avaliação desses investimentos pelo método da equivalência patrimonial e à divulgação de tais demonstrações individuais. Dessa forma, aplica-se a essas controladas, no balanço individual, tudo o que nesta seção se refere a investimento em coligada, a não ser quando disposto em contrário. Ver também a Interpretação Técnica IT 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial emitida pelo CFC. Essa Interpretação complementa diversos aspectos não abordados nesta Norma, principalmente os relativos a investimento em controlada.

Definição de entidade coligada

14.2 Coligada é a entidade, incluindo a entidade não constituída na forma de uma sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem investimento em empreendimento controlado em conjunto.

14.3 Influência significativa é o poder de participar nas decisões da política financeira e operacional da entidade coligada, mas não é controle ou controle conjunto sobre aquelas políticas.

(a) se o investidor detém, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), 20% ou mais do poder de voto da entidade coligada, presume-se que o investidor tem influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado não ser esse o caso;
(b) inversamente, se o investidor detém, direta ou indiretamente, (por exemplo, por meio de controladas), menos de 20% do poder de voto de uma entidade coligada, é presumido que o investidor não tenha influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada;
(c) a propriedade de parte substancial ou majoritária por parte de outro investidor não impede um investidor de ter influência significativa.

Mensuração - escolha da prática contábil

14.4 O investidor deve contabilizar todos os seus investimentos em entidades coligadas usando uma das seguintes opções, quando a legislação societária brasileira vier a permitir outras alternativas que não a (b) a seguir:

(a) o método do custo descrito no item 14.5;
(b) o método da equivalência patrimonial descrito no item 14.8;
(c) o método do valor justo descrito no item 14.9.

Método do custo

14.5 O investidor avalia seus investimentos em entidades coligadas, com exceção daqueles para os quais existe cotação de preço publicada (ver item 14.7), pelo custo menos quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, reconhecidas de acordo com a Seção 27.

14.6 O investidor deve reconhecer dividendos ou distribuições de lucro, e outras distribuições recebidas do investimento, como receita, sem considerar se as distribuições são de lucros acumulados da entidade coligada, ocorridas antes ou depois da data de aquisição.

14.7 O investidor deve avaliar seus investimentos em entidades coligadas, para os quais existe cotação de preço publicada, usando o método do valor justo (ver item 14.9).

Método da equivalência patrimonial

14.8 Sob o método da equivalência patrimonial, o investimento em patrimônio é reconhecido, inicialmente, pelo preço da transação (incluindo os custos da transação), e é ajustado subsequentemente para refletir a participação do investidor no resultado e em outros resultados abrangentes da entidade coligada.

Distribuição e outros ajustes ao valor contábil. Distribuições recebidas da entidade coligada reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil também podem ser necessários como consequência de mudanças no patrimônio líquido da entidade coligada decorrentes de itens de outros resultados abrangentes.

Direitos potenciais de votação. Embora os direitos potenciais de votação sejam considerados ao decidir se existe influência significativa, o investidor avalia sua participação no resultado da entidade coligada e sua participação nas mudanças no patrimônio líquido da entidade coligada com base na participação atual. As avaliações não devem refletir o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura implícito e ajustes do valor justo. Na aquisição de investimento em entidade coligada, o investidor deve contabilizar qualquer diferença (tanto positiva como negativa) entre o custo de aquisição e a sua participação nos valores justos dos ativos líquidos identificáveis da entidade coligada, de acordo com os itens 19.22 e 19.24. O investidor deve ajustar sua participação no resultado da entidade coligada após a aquisição, para contabilizar a depreciação ou amortização adicional dos ativos depreciáveis ou amortizáveis (incluindo ágio), com base no excesso de seus valores justos sobre seus valores contábeis à época em que o investimento foi adquirido.

Redução ao valor recuperável. Se existe indicação de que um investimento em uma coligada pode ser reduzido ao seu valor recuperável, o investidor testa todo

o valor contábil do investimento para redução ao valor recuperável de acordo com a Seção 27 como um ativo único. Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) incluído como parte do valor contábil do investimento na coligada não é testado separadamente para redução ao valor recuperável, mas sim como parte do teste de redução ao valor recuperável do investimento como um todo.

Transação do investidor com coligadas. Se o investimento na coligada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina lucros e prejuízos não realizados, resultantes de transações da coligada para o investidor e deste para a coligada, na medida da participação do investidor na coligada. Prejuízos não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução ao valor recuperável do ativo transferido.

Data das demonstrações contábeis da entidade coligada. Ao aplicar o método da equivalência patrimonial, o investidor deve utilizar as demonstrações contábeis da coligada a partir da mesma data que as demonstrações contábeis do investidor, a menos que seja impraticável fazê-lo.
Se *isso* for inviável, o investidor deve utilizar as mais recentes demonstrações contábeis disponíveis da entidade associada, com os ajustes efetuados para os efeitos de quaisquer transações ou acontecimentos significativos ocorridos entre os finais dos períodos contábeis, obedecido o limite máximo de 60 dias.

Práticas contábeis da coligada. Se a coligada usa práticas contábeis que diferem daquelas do investidor, o investidor deve ajustar as demonstrações contábeis da coligada para refletir as práticas contábeis do investidor para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial, a menos que seja impraticável fazê-lo.

Perdas que excedam o valor contábil do investimento. Se a participação de um investidor nas perdas de coligada for igual ou exceder o valor contábil de seu investimento na coligada, o investidor deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em perdas adicionais. Após a participação do investidor ser reduzida a zero, o investidor deve reconhecer as perdas adicionais como provisão (ver Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), apenas na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou não formalizadas (construtivas) ou tenha efetuado pagamentos em nome da coligada. Se a coligada subsequentemente reporta lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua participação daqueles lucros apenas depois que sua participação dos lucros for igual à participação das perdas não reconhecidas.

Descontinuidade do método de equivalência patrimonial. O investidor deve deixar de *utilizar* o método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixe de ter a influência significativa:

(a) se a coligada se tornar uma controlada ou um empreendimento controlado em conjunto, o investidor deve remensurar sua participação

societária ao valor justo anteriormente detida e reconhecer o ganho ou a perda resultante, se houver, no resultado;

(b) se o investidor deixa de ter influência significativa sobre uma coligada como resultado de uma baixa total ou parcial, ele deve desreconhecer aquela entidade coligada e reconhecer, no resultado, a diferença entre, por um lado, a soma dos proventos recebidos mais o valor justo de qualquer participação residual e, do outro, o valor contábil do investimento na coligada na data em que deixa de ter a influência significativa. Posteriormente, o investidor deve contabilizar qualquer participação residual usando, como base, as Seções 11 Instrumentos Financeiros Básicos e 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, conforme apropriado;

(c) se o investidor deixa de ter influência significativa por razões outras que não seja a alienação parcial de seu investimento, o investidor deve considerar o valor contábil do investimento nessa data como a nova base de custo e deve contabilizar o investimento com base nas Seções 11 e 12, conforme for apropriado.

Transação do investidor com controladas ou entre controladas. Se o investimento em controlada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina todos os resultados não realizados resultantes de transações da controlada para o investidor e deste para a controlada, bem como entre controladas. Prejuízos não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução ao valor recuperável do ativo transferido. O resultado não realizado é integralmente diminuído do resultado da equivalência patrimonial sobre a controlada quando esse resultado não realizado estiver no patrimônio líquido da controlada. Na transação da controladora para controlada, todo o resultado é diferido na controladora para realização quando da venda do ativo para terceiros.

Método do valor justo

14.9 Quando o investimento em coligada é inicialmente reconhecido, o investidor deve mensurá-lo pelo preço da transação. O preço da transação exclui os custos da transação.

14.10 A cada data das demonstrações contábeis, o investidor deve avaliar seus investimentos em coligadas pelo valor justo, com alterações no valor justo reconhecidas no resultado, usando a orientação sobre valor justo nos itens 11.27 a 11.32. O investidor usando o método de valor justo deve usar o método do custo para qualquer investimento em coligada para a qual é inviável avaliar o valor justo de forma confiável sem custo ou esforço indevido.

Apresentação das demonstrações contábeis

14.11 O investidor deve classificar investimentos em coligadas como ativo não circulante.

Divulgação

14.12 O investidor em coligada deve divulgar o seguinte:

(a) sua prática contábil para investimentos em coligadas;
(b) o valor contábil dos investimentos em coligadas (ver item 4.2(i));
(c) o valor justo dos investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial para os quais exista cotação de preço publicada.

14.13 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do custo, o investidor deve divulgar o valor dos dividendos ou outras distribuições reconhecidas como receita.

14.14 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, o investidor deve divulgar, separadamente, sua participação no resultado de tais entidades e sua participação em quaisquer operações descontinuadas dessas entidades.

14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44.

Seção 15
Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)

Alcance desta seção

15.1 Esta seção é aplicável à contabilização de empreendimentos controlados em conjunto nas demonstrações contábeis consolidadas e nas demonstrações contábeis do investidor que não é o controlador, mas que tem participação em um ou mais empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*). O item 9.26 estabelece as exigências para a contabilização da participação de empreendedor em empreendimento controlado em conjunto em demonstrações separadas.

Definição de empreendimento controlado em conjunto

15.2 Controle conjunto é o compartilhamento contratualmente acordado para controle de atividade econômica, e só existe quando as decisões estratégicas, financeiras e operacionais relacionadas com a atividade exigem a aprovação unânime dos que partilham o controle (empreendedores).

15.3 O empreendimento controlado em conjunto é um acordo contratual por meio do qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita a controle conjunto. Empreendimentos controlados em conjunto podem assumir a forma de operações, ativos ou entidades controlados em conjunto.

Operação controlada em conjunto

15.4 A operação de alguns empreendimentos controlados em conjunto envolve a utilização dos ativos e outros recursos dos empreendedores em vez da criação de corporação, sociedade ou outra entidade, ou estrutura financeira que é separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor utiliza os seus próprios ativos imobilizados e os seus próprios inventários. Também incorre em suas próprias despesas e passivos e obtém o seu próprio financiamento, que representam as suas próprias obrigações. As atividades de empreendimento controlado em conjunto podem ser executadas pelos empregados do empreendedor junto com as atividades similares do empreendedor. O acordo de empreendimento controlado em conjunto normalmente fornece a forma pela qual a receita da venda do produto conjunto, e quaisquer despesas feitas em comum, são partilhadas entre os empreendedores.

15.5 Com relação a suas participações em operações controladas em conjunto, o empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações contábeis:

(a) os ativos que controla e os passivos em que incorre; e
(b) as despesas em que incorre e sua participação na receita que ganha pela venda dos bens ou serviços do empreendimento controlado em conjunto.

Ativo controlado em conjunto

15.6 Alguns empreendimentos controlados em conjunto envolvem o controle conjunto e, muitas vezes, a propriedade conjunta, pelos empreendedores, de um ou mais ativos contribuídos para o empreendimento controlado em conjunto, ou adquiridos com esse fim, e dedicado aos propósitos do empreendimento controlado em conjunto.

15.7 Com relação a seus interesses em ativo controlado em conjunto, o empreendedor reconhece em suas demonstrações contábeis:

(a) sua participação nos ativos controlados em conjunto, classificados de acordo com a natureza dos ativos;
(b) quaisquer passivos em que tenha incorrido;
(c) sua participação em quaisquer passivos incorridos em conjunto com os outros empreendedores em relação ao empreendimento controlado em conjunto;
(d) quaisquer receitas pela venda ou utilização da sua participação na produção do empreendimento controlado em conjunto, juntamente com sua participação em quaisquer despesas incorridas pelo empreendimento

controlado em conjunto; e

(e) quaisquer despesas que tenha incorrido com relação à sua participação no empreendimento controlado em conjunto.

Entidade controlada em conjunto

15.8 A entidade controlada em conjunto é um empreendimento controlado em conjunto que envolve o estabelecimento de corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem participação. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (*venturers*) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

Mensuração - escolha de política contábil

15.9 O empreendedor deve contabilizar todas as suas participações em entidades controladas em conjunto usando uma das seguintes opções, considerando a legislação vigente:

(a) o método do custo do item 15.10;
(b) o método de equivalência patrimonial do item 15.13;
(c) o método do valor justo do item 15.14.

Método do custo

15.10 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto, outras além daquelas para as quais existe cotação de preço publicada (ver item 15.12), pelo custo menos quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, reconhecidas de acordo com a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

15.11 O investidor reconhece as distribuições recebidas do investimento como receita, sem considerar se as distribuições são de lucros ou prejuízos acumulados da entidade controlada em conjunto ocorridas antes ou depois da data de aquisição.

15.12 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto, para os quais existe cotação de preço publicada, usando o método do valor justo (ver item 15.14).

Método da equivalência patrimonial

15.13 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto pelo método da equivalência patrimonial usando os procedimentos do item 14.8 (substituindo "controle conjunto" onde aquele item se refere a "influência significativa").

Método do valor justo

15.14 Quando o investimento em entidade controlada em conjunto é inicialmente reconhecido, o empreendedor deve mensurá-lo pelo preço da operação. O preço da operação exclui os custos da transação.

15.15 A cada data das demonstrações contábeis, o empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto pelo valor justo, com as alterações do valor justo reconhecidas no resultado, usando a orientação sobre valor justo nos itens 11.27 a 11.32. O empreendedor que usa o método do valor justo deve usar o método do custo para qualquer investimento em entidade controlada em conjunto para o qual é inviável avaliar o valor justo de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos.

Transação entre empreendedor e empreendimento controlado em conjunto

15.16 Quando o empreendedor contribui ou vende ativos para empreendimento controlado em conjunto, o reconhecimento de qualquer parte de lucro ou prejuízo advindo da transação deve refletir a substância da transação. Enquanto os ativos estiverem retidos pelo empreendimento controlado em conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos e benefícios significativos da propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do lucro ou prejuízo que é atribuível à participação dos outros empreendedores. O empreendedor deve reconhecer o valor total de qualquer prejuízo quando a contribuição ou a venda apresentar evidência de perda por redução ao valor recuperável.

15.17 Quando o empreendedor compra ativos de empreendimento controlado em conjunto, não deve reconhecer sua participação nos lucros da transação do empreendimento controlado em conjunto até que revenda os ativos para uma parte independente. O empreendedor deve reconhecer sua participação nos prejuízos resultantes dessas transações, da mesma forma que nos lucros, exceto que os prejuízos devem ser reconhecidos imediatamente quando representam perda por redução ao valor recuperável.

Investidor sem controle conjunto

15.18 O investidor em empreendimento controlado em conjunto que não tem controle conjunto contabiliza o investimento de acordo com a Seção 11 ou, se tiver influência significativa no empreendimento controlado em conjunto, de acordo com a Seção 14 Investimento em Controlada e Coligada.

Divulgação

15.19 O investidor em empreendimento controlado em conjunto deve divulgar:

(a) a política contábil que utiliza para reconhecimento de suas participações nas entidades controladas em conjunto;
(b) o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto (ver item 4.2(k));
(c) o valor justo dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizado com a utilização do método da equivalência patrimonial para os quais existam cotações de preço publicadas;
(d) o valor total de seus compromissos relacionados a empreendimentos controlados em conjunto, incluindo sua participação nos compromissos financeiros em que tenha incorrido em conjunto com outros empreendedores, assim como sua participação nos compromissos financeiros dos próprios empreendimentos controlados em conjunto.

15.20 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método da equivalência patrimonial, o empreendedor deve, também, fazer as divulgações exigidas pelo item 14.14 para investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44.

Seção 16
Propriedade para Investimento

Alcance desta seção

16.1 Esta seção aplica-se à contabilização de investimentos em terrenos ou edificações que estejam de acordo com a definição de propriedade para investimento no item 16.2 e de algumas participações imobiliárias por parte de arrendatário de arrendamento mercantil operacional (ver item 16.3) que seja tratado como propriedade para investimento. Apenas a propriedade para investimento, cujo valor justo possa ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos e de forma contínua, é contabilizada de acordo com esta seção pelo valor justo por meio do resultado. Todas as demais propriedades para investimento são contabilizadas como ativo imobilizado utilizando o método do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável (Seção 17 Ativo Imobilizado) e permanecem dentro da abrangência da Seção 17, a menos que mensuração confiável de valor justo se torne disponível e que se espere que o valor justo seja confiavelmente e continuamente avaliado.

Definição e reconhecimento inicial de propriedade para investimento

16.2 Propriedade para investimento é a propriedade (terra ou edifício, ou parte de edifício, ou ambos) mantida pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para:

(a) utilização na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou por propósitos administrativos; ou
(b) venda no curso normal dos negócios.

16.3 A propriedade para investimento que é mantida por locatário por força de arrendamento mercantil operacional pode ser classificada e contabilizada como propriedade para investimento utilizando esta seção se, e apenas se, a propriedade satisfizer a definição de propriedade para investimento e o arrendatário puder avaliar seu valor justo de maneira contínua, sem custo ou esforço excessivos. Essa alternativa de classificação deve ser analisada individualmente para cada propriedade.

16.4 Propriedade de utilização mista deve ser separada entre propriedade para investimento e ativo imobilizado. Entretanto, se o valor justo do componente de propriedade para investimento não puder ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos, toda a propriedade é contabilizada como ativo imobilizado de acordo com a Seção 17.

Mensuração no reconhecimento inicial

16.5 No reconhecimento inicial, a entidade avalia a propriedade para investimento pelo seu custo. O custo de propriedade para investimento comprada abrange seu preço de compra e quaisquer custos diretamente imputáveis, tais como honorários legais e de corretagem, tributos de transmissão imobiliária e outros custos de transação. Se o pagamento for diferido além das condições normais de crédito, o custo é o valor presente de todos os pagamentos futuros. A entidade determina o custo de propriedade para investimento por ela construída de acordo com os itens 17.10 a 17.14.

16.6 O custo inicial da propriedade para investimento mantida em arrendamento e classificada como propriedade para investimento é o prescrito para arrendamento financeiro pelo item 20.9, mesmo que o arrendamento fosse, de outra forma, classificado como arrendamento operacional se estivesse na abrangência da Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil. Em outras palavras, o ativo deve ser reconhecido pelo menor valor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante equivalente deve ser reconhecido como passivo, de acordo com o item 20.9.

Mensuração após o reconhecimento inicial

16.7 A propriedade para investimento, cujo valor justo pode ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos, é avaliada pelo valor justo a cada balanço com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado. Se a participação em propriedade mantida em arrendamento é classificada como propriedade para investimento, o item contabilizado pelo valor justo é aquele interesse e não o da propriedade subjacente. Os itens 11.27 a 11.32 dão orientação na determinação do valor justo. A entidade contabiliza todas as

outras propriedades para investimento como ativo imobilizado usando o método do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável da Seção 17.

Transferência

16.8 Se a mensuração confiável do valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivos para um item de propriedade para investimento avaliada pelo método do valor justo, a entidade contabiliza aquele item, posteriormente, como ativo imobilizado, de acordo com a Seção 17 até que a mensuração confiável de valor justo esteja disponível. O valor contábil da propriedade para investimento naquela data se torna seu custo, de acordo com a Seção 17. O item 16.10(e)(iii) exige divulgação dessa mudança. É uma mudança de circunstâncias e não uma mudança na política contábil.

16.9 Além do que é exigido pelo item 16.8, a entidade transfere a propriedade para, ou de, propriedade para investimento apenas quando a propriedade afinal satisfizer, ou deixar de satisfazer, a definição de propriedade para investimento.

Divulgação

16.10 A entidade divulga, para todas as propriedades para investimento contabilizadas pelo valor justo reconhecidos no resultado do período, o que se segue (item 16.7):

(a) os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do valor justo da propriedade para investimento;
(b) à medida que o valor justo da propriedade para investimento (como avaliado ou divulgado nas demonstrações contábeis) é baseado em avaliação por avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e tem experiência recente na localização e classe de propriedade para investimento a ser avaliada. Se não houver tal avaliação, aquele fato deve ser divulgado;
(c) a existência e as quantidades de restrições na realização da propriedade para investimento ou a remessa de rendimentos e valores de alienação;
(d) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedade para investimento ou para consertos, manutenção ou melhoramento;
(e) conciliação entre as quantias escrituradas da propriedade para investimento no começo e no fim do período mostrando separadamente:

(i) adições, divulgando separadamente aquelas adições resultantes de aquisições por meio de combinações de negócios;
(ii) ganhos líquidos de ajustes de valor justo;
(iii) transferências para ativos imobilizados quando a mensuração confiável de valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivos (ver item 16.8);
(iv) transferências de e para estoques e propriedade ocupada pelo proprietário;

(v) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

16.11 De acordo com a Seção 20, o proprietário de propriedade para investimento deve efetuar as divulgações, como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento mercantil. A entidade que possui propriedade para investimento sob contrato de arrendamento financeiro ou arrendamento operacional deve efetuar as divulgações, como arrendatário, dos contratos que tenha de arrendamento mercantil financeiro, e como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento operacional.

Seção 17
Ativo Imobilizado

Alcance desta seção

17.1 Esta seção se refere à contabilidade para ativo imobilizado e para propriedade para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos. A Seção 16 Propriedade para Investimento trata da propriedade para investimento cujo valor justo pode ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos.

17.2 Ativos imobilizados são ativos tangíveis que:

(a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos; e
(b) que se espera sejam utilizados durante mais do que um período.

17.3 Ativos imobilizados não incluem:

(a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver a Seção 34 Atividades Especializadas); ou
(b) direitos e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

Reconhecimento

17.4 Ao determinar o reconhecimento ou não de item de ativo imobilizado, a entidade deve aplicar os critérios de reconhecimento presentes no item 2.27. Portanto, a entidade deve reconhecer o custo de item de ativo imobilizado como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
(b) o custo do item puder ser mensurado de maneira confiável.

17.5 Sobressalentes e peças para reposição e alguns tipos de equipamentos de uso

interno são muitas vezes contabilizados como estoques e reconhecidos no resultado quando consumidos. Entretanto, as peças para reposição principais, sobressalentes principais e os equipamentos de uso interno principais são ativos imobilizados quando a entidade espera utilizá-los durante mais do que um período. Similarmente, se puderem ser utilizados apenas conjuntamente com um item do ativo imobilizado, eles são considerados ativos imobilizados.

17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituída acrescente benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são substituídas são baixados de acordo com os itens 17.27 a 17.30. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil.

17.7 Uma condição para continuar operando um item do ativo imobilizado (por exemplo, ônibus) pode ser a realização de importantes inspeções regulares em busca de falhas, independentemente de as partes desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante é efetuada, seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como substituição caso os critérios de reconhecimento sejam atendidos. Qualquer valor contábil do custo remanescente da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso é feito independentemente de o custo da inspeção relevante anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Caso necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser utilizado como indicação de qual foi o custo do componente de inspeção existente quando o item foi adquirido ou construído.

17.8 Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e a entidade deve contabilizá-los separadamente, mesmo quando eles são adquiridos em conjunto.

Mensuração na data do reconhecimento

17.9 A entidade deve mensurar um item do ativo imobilizado no reconhecimento inicial pelo seu custo.

Elementos do custo

17.10 O custo de item do ativo imobilizado compreende todos os seguintes custos:

(a) seu preço de compra, incluindo taxas legais e de corretagem, tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira

pretendida pela administração. Esses custos podem incluir os custos de elaboração do local, frete e manuseio inicial, montagem e instalação e teste de funcionalidade;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, a obrigação que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o item durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período.

17.11 Os custos a seguir não são custos de item do ativo imobilizado, e a entidade deve reconhecê-los como despesa quando eles forem incorridos:

(a) custos de abertura de nova instalação;
(b) custos de introdução de novo produto ou serviço (incluindo os custos de propaganda e atividades promocionais);
(c) custos de administração dos negócios em novo local ou com nova classe de clientes (incluindo custos de treinamento);
(d) custos administrativos e outros custos indiretos;
(e) custos de empréstimos (ver Seção 25 Custos de Empréstimos).

17.12 As receitas e as respectivas despesas de operações eventuais ao longo da construção ou desenvolvimento de item de ativo imobilizado são reconhecidas no resultado caso essas operações não sejam necessárias para colocar o item no seu local pretendido e em condições de operação.

Mensuração do custo

17.13 O custo de item do ativo imobilizado é o equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o pagamento é postergado para além dos termos normais de transação a prazo, o custo é o valor presente de todos os pagamentos futuros.

Troca de ativos

17.14 Um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de troca de ativo monetário ou de ativos não monetários, ou combinação de ativos monetários e não monetários. A entidade deve mensurar o custo do ativo adquirido pelo valor justo a não ser que (a) a transação de troca não tenha natureza comercial ou (b) ambos os valores justos, o valor justo do ativo recebido e o valor justo do ativo cedido, não possam ser mensurados de forma confiável. Nesse caso, o custo do ativo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

Mensuração após o reconhecimento inicial

17.15 A entidade deve mensurar todos os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas. A entidade deve reconhecer os custos de operação dia-a-dia de item de ativo imobilizado como despesa do resultado no período em que são incorridos.

Depreciação

17.16 Caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil. Outros ativos devem ser depreciados ao longo de sua vida útil como um único ativo. Com algumas exceções, tais como as pedreiras e os locais utilizados como aterros, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados.

17.17 A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo. Por exemplo, a depreciação dos ativos imobilizados da produção é incluída no custo dos estoques (ver Seção 13 Estoques).

Valor depreciável e período de depreciação

17.18 A entidade deve alocar o valor depreciável de ativo em base sistemática ao longo da sua vida útil.

17.19 Fatores como, por exemplo, mudança na maneira como o ativo é utilizado, desgaste e quebra relevante inesperada, progresso tecnológico e mudanças nos preços de mercado podem indicar que o valor residual ou a vida útil do ativo mudou desde a data de divulgação anual mais recente. Se tais indicações estiverem presentes, a entidade deve revisar suas estimavas anteriores e, caso as expectativas atuais divirjam, corrigir o valor residual, o método de depreciação ou a vida útil. A entidade deve contabilizar a mudança no valor residual, no método de depreciação ou na vida útil como mudança de estimativa contábil, em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

17.20 A depreciação do ativo se inicia quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando está no local e em condição necessária para funcionar da maneira pretendida pela administração. A depreciação do ativo termina quando o ativo é baixado. A depreciação não termina quando o ativo se torna ocioso ou quando é retirado do uso produtivo, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, sob os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero quando não existe produção.

17.21 Na determinação da vida útil de ativo, a entidade deve considerar todos os seguintes fatores:

(a) uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade esperada do ativo ou na produção física;
(b) desgaste e quebra física esperada, que depende de fatores operacionais, como, por exemplo, o número de turnos para os quais o ativo é utilizado, programas de reparo e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

(c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço resultante do ativo;

(d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos arrendamentos mercantis relacionados.

Método de depreciação

17.22 A entidade deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Os possíveis métodos de depreciação incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e método baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas.

17.23 Se existir indicação de que tenha ocorrido mudança relevante desde a última data de divulgação anual nos padrões pelos quais a entidade espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo, a entidade deve revisar seu método atual de depreciação e, caso as expectativas atuais divirjam, mudar o método de depreciação para refletir o novo padrão. A entidade deve contabilizar tal mudança como mudança de estimativa contábil, em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

Redução ao valor recuperável

Reconhecimento e mensuração de redução ao valor recuperável

17.24 Em cada data de divulgação, a entidade deve aplicar a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos para determinar se um item ou um grupo de itens do ativo imobilizado está desvalorizado e, nesse caso, como reconhecer e mensurar a perda pela redução ao valor recuperável do ativo. Tal seção explica como e quando a entidade revisa os valores contábeis dos seus ativos, como ela determina o valor recuperável de ativo, e quando a mesma reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

Indenização para redução ao valor recuperável

17.25 A entidade deve incluir no resultado as indenizações de terceiros para os itens do ativo imobilizado que sofram desvalorização, que sejam perdidos ou abandonados, apenas quando essas indenizações se tornarem recebíveis.

Ativo imobilizado mantido para venda

17.26 O item 27.9(f) especifica que um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada é um indicador de desvalorização que requer que se calcule o valor recuperável do ativo com objetivo de se verificar se o ativo está desvalorizado.

Baixa

17.27 A entidade deve baixar um item do ativo imobilizado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou
(b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou alienação.

17.28 A entidade deve reconhecer no resultado o ganho ou a perda na baixa de item de ativo imobilizado quando o item é baixado (a não ser que a Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil exija de outra forma na ocasião da venda e leaseback pelo vendedor junto ao comprador). A entidade não deve classificar tal ganho como receita.

17.29 Ao determinar a data de alienação de item, a entidade deve aplicar os critérios da Seção 23 Receitas para reconhecimento da receita proveniente da venda de bens. A Seção 20 se aplica à alienação por venda e leaseback pelo vendedor junto ao comprador.

17.30 A entidade deve determinar o ganho ou a perda proveniente da baixa de item do ativo imobilizado pela diferença entre o valor de venda líquido, se houver, e o valor contábil do item.

Divulgação

17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a):

(a) as bases de mensuração utilizadas para determinação do valor contábil bruto;
(b) os métodos de depreciação utilizados;
(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
(d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somadas às perdas acumuladas por redução ao valor recuperável de ativos) no início e no final do período de divulgação;
(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

(i) adições;
(ii) baixas;
(iii) aquisições por meio de combinação de negócios;
(iv) transferências para propriedade para investimento, caso mensuração confiável de valor justo se torne disponível (ver item 16.8);
(v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas no resultado em conformidade com a Seção 27;
(vi) depreciações;
(vii) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

17.32 A entidade também deve divulgar:

(a) a existência e os valores contábeis dos ativos imobilizados para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que foram dados em garantia para passivos;
(b) os valores dos compromissos contratuais para aquisição de ativo imobilizado.

Seção 18
Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Alcance desta seção

18.1 Esta seção se refere à contabilidade para todos os ativos intangíveis, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ver Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)) e os ativos intangíveis mantidos por entidade para venda no curso normal dos negócios (ver Seção 13 Estoques e Seção 23 Receitas).

18.2 Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Tal ativo é identificável quando:

(a) for separável, isto é, puder ser dividido ou separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com contrato relacionado, ativo ou passivo; ou
(b) for proveniente de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

18.3 Ativos intangíveis não incluem:

(a) ativos financeiros; ou
(b) direitos de exploração de recursos minerais e reservas de minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

Reconhecimento

Princípios gerais para o reconhecimento de ativos intangíveis

18.4 A entidade deve aplicar os critérios de reconhecimento do item 2.27 ao decidir se reconhece um ativo intangível ou não. Portanto, a entidade deve reconhecer um ativo intangível como ativo apenas se:

(a) for provável que benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade;
(b) o custo ou o valor do ativo puder ser mensurado de maneira confiável; e
(c) o ativo não resultar de gastos incorridos internamente em item intangível.

18.5 A entidade deve avaliar a probabilidade de ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração acerca das condições econômicas que existirão ao longo da vida útil do ativo.

18.6 A entidade deve utilizar julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, atribuindo maior importância às evidências externas.

18.7 O critério de reconhecimento acerca da probabilidade, apresentado no item 18.4(a), é sempre considerado cumprido para os ativos intangíveis que são adquiridos separadamente.

Aquisição como parte de combinação de negócios

18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios é normalmente reconhecido como ativo porque seu valor justo pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. Entretanto, o ativo intangível adquirido em combinação de negócios não é reconhecido quando resultar de direitos legais ou outros direitos contratuais e seu valor justo não puder ser mensurado de maneira confiável porque o ativo:

(a) não é separável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou
(b) é separável do ágio por expectativa de rentabilidade futura, mas não existe histórico ou evidência de transações de troca para o mesmo ativo ou ativos similares e, por causa disso, a estimativa do valor justo dependeria de variáveis imensuráveis.

Mensuração inicial

18.9 A entidade deve mensurar um ativo intangível inicialmente pelo custo.

Aquisição separada

18.10 O custo de ativo intangível adquirido separadamente compreende:

(a) seu preço de compra, incluindo os tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo diretamente atribuível à elaboração do ativo para a finalidade pretendida.

Aquisição como parte de combinação de negócios

18.11 Se o ativo intangível é adquirido em combinação de negócios, o custo do ativo é o seu valor justo na data de aquisição.

Aquisição por meio de subvenção governamental

18.12 Se o ativo intangível é adquirido por meio de subvenção governamental, o custo do ativo intangível é o seu valor justo na data em que a subvenção é recebida ou recebível em conformidade com a Seção 24 Subvenção Governamental.

Troca de ativos

18.13 Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de troca de ativos monetários ou não monetários, ou combinação de ativos monetários e não monetários. A entidade deve mensurar o custo de tal ativo intangível pelo valor justo a não ser que (a) a transação de troca não tenha natureza comercial ou (b) ambos os valores justos, o valor justo do ativo recebido e o valor justo do ativo cedido, não sejam mensuráveis de maneira confiável. Nesse caso, o custo do ativo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

Ativo intangível gerado internamente

18.14 A entidade deve reconhecer os gastos incorridos internamente em item intangível, incluindo todos os gastos para ambas as atividades de pesquisa e desenvolvimento, como despesa quando incorridos, a não ser que esses gastos se transformem em parte do custo de outro ativo que atenda aos critérios de reconhecimento desta Norma.

18.15 Como exemplos de aplicação do item anterior, a entidade deve reconhecer como despesa, e não como ativo intangível, os seguintes gastos:

(a) marcas geradas internamente, lista de publicação, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares em substância;
(b) gastos com atividades iniciais (isto é, custo inicial das operações), que incluem os custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de formalidades incorridos para estabelecer a entidade jurídica, gastos para abrir nova instalação ou negócio (isto é, custos pré-abertura) e gastos para iniciar novas unidades operacionais ou para lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);
(c) gastos com atividades de treinamento;
(d) gastos com publicidade e atividades promocionais;

(e) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade;
(f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente.

18.16 O item 18.15 não impede o reconhecimento de pagamento antecipado como ativo quando o pagamento pelos bens ou serviços tenha sido realizado antes do envio dos produtos ou da prestação dos serviços.

Despesa passada não reconhecida como ativo

18.17 O gasto em item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como despesa não deve ser reconhecido em data futura como parte do custo de ativo.

Mensuração após o reconhecimento

18.18 A entidade deve mensurar os ativos intangíveis pelo custo menos qualquer amortização acumulada e qualquer perda acumulada por redução ao valor recuperável. Os requisitos para a amortização estão dispostos nesta seção. Os requisitos para o reconhecimento de redução ao valor recuperável estão dispostos na Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Amortização ao longo da vida útil

18.19 Para os propósitos desta Norma, todos os ativos intangíveis devem ser considerados com tendo vida útil finita. A vida útil de ativo intangível que se origina de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder o período de vigência dos direitos contratuais ou outros direitos legais, mas pode ser inferior, dependendo do período ao longo do qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam conferidos por um período limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível deve incluir os períodos renováveis apenas se existir evidência para suportar a renovação pela entidade sem custo relevante.

18.20 Caso a entidade seja incapaz de fazer uma estimativa confiável da vida útil de ativo intangível, presume-se que a vida seja de dez anos.

Período de amortização e método de amortização

18.21 A entidade deve alocar o valor da amortização de ativo intangível utilizando uma base sistemática ao longo de sua vida útil. O encargo de amortização para cada período deve ser reconhecido como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

18.22 A amortização é iniciada quando o ativo intangível está disponível para utilização, isto é, quando o ativo está no local e em condições necessárias para

que possa ser utilizado da maneira pretendida pela administração. A amortização termina quando o ativo é desreconhecido. A entidade deve escolher o método de amortização que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Caso não possa determinar esse padrão de maneira confiável, a entidade deve utilizar o método da linha reta.

Valor Residual

18.23 A entidade deve assumir que o valor residual de ativo intangível é zero, a não ser que:

(a) exista compromisso de terceiro independente para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
(b) exista um mercado ativo para o ativo e:

(i) o valor residual possa ser determinado com base nesse mercado; e
(ii) seja provável que tal mercado irá existir ao final da vida útil do ativo.

Revisão do período de amortização e método de amortização

18.24 Fatores como, por exemplo, mudança na forma como o ativo intangível é utilizado, progresso tecnológico e mudanças nos preços de mercado podem indicar que o valor residual ou a vida útil de ativo intangível mudaram desde a data de divulgação anual mais recente. Se tais indicações estiverem presentes, a entidade deve revisar suas estimavas anteriores e, caso as expectativas atuais divirjam, corrigir o valor residual, o método de amortização ou a vida útil. A entidade deve contabilizar a mudança no valor residual, no método de amortização ou na vida útil como mudança de estimativa contábil em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

Recuperabilidade do valor contábil – perda por desvalorização

18.25 Para determinar se o ativo intangível sofreu desvalorização, a entidade deve aplicar a Seção 27. Essa seção explica como e quando a entidade revisa os valores contábeis dos seus ativos, determina o valor recuperável de ativo, e quando ela reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

Baixas e alienações

18.26 A entidade deve desreconhecer o ativo intangível, e deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou
(b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou alienação.

Divulgação

18.27 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo intangível:

(a) as vidas úteis ou as taxas de amortização utilizadas;
(b) os métodos de amortização utilizados;
(c) o valor contábil bruto e qualquer amortização acumulada (somada às perdas acumuladas por desvalorização) no início e no final do período de divulgação;
(d) a linha da demonstração do resultado na qual qualquer amortização de ativos intangíveis é incluída;
(e) conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

(i) adições;
(ii) baixas;
(iii) aquisições por meio de combinação de negócios;
(iv) amortização;
(v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos;
(vi) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

18.28 A entidade também deve divulgar:

(a) descrição, valor contábil e período de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual que seja relevante para as demonstrações contábeis da entidade;
(b) para os ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção governamental e inicialmente reconhecidos pelo valor justo (ver item 18.12):

(i) o valor justo reconhecido inicialmente para esses ativos; e
(ii) seus valores contábeis;

(c) existência e valores contábeis dos ativos intangíveis para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que tenham sido dados como garantia para passivos;
(d) os valores de acordos contratuais para aquisição de ativos intangíveis.

18.29 A entidade deve divulgar o valor total dos gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa durante o período (isto é, o valor de gastos incorridos internamente com pesquisa e desenvolvimento que não foram capitalizados como parte do custo de outro ativo que atenda os critérios de reconhecimento desta Norma).

Seção 19
Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Alcance desta seção

19.1 Esta seção se refere à contabilidade para combinação de negócios. A seção fornece orientação acerca da identificação do adquirente, da mensuração do valor da combinação de negócios e da alocação desse valor aos ativos adquiridos e passivos e provisões para passivos contingentes assumidos. A seção também aborda a contabilidade para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*) no momento da combinação de negócios e nos momentos subsequentes.

19.2 Esta seção especifica a contabilização para todas as combinações de negócios, exceto:

(a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados pela mesma parte antes e depois da combinação de negócios e que o controle não é transitório;
(b) a formação de *joint venture* (entidade controlada em conjunto com outros sócios);
(c) a aquisição de grupo de ativos que não constitui um negócio.

Definição de combinação de negócios

19.3 Combinação de negócios é a união de entidades ou negócios separados em uma única entidade. O resultado de quase todas as combinações de negócios é que a entidade, a adquirente, obtém o controle de uma ou mais entidades ou negócios, a adquirida. A data de aquisição é a data na qual a adquirente efetivamente obtém o controle da adquirida.

19.4 A combinação de negócios pode ser estruturada por meio de uma variedade de maneiras por razões legais, fiscais ou outras. A combinação de negócios pode envolver a compra por uma entidade de ações ou quotas de outra entidade, a compra de todos os ativos líquidos de outra entidade, a responsabilização pelos passivos da outra entidade, ou a compra de alguns dos ativos líquidos da outra entidade que juntos formam um ou mais negócios.

19.5 A combinação de negócios pode ser efetuada pela emissão de títulos patrimoniais, transferência de caixa ou equivalentes de caixa ou outros ativos, ou uma composição desses. A transação pode se dar entre acionistas ou sócios das entidades combinadas ou entre a entidade e os acionistas ou sócios da outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de nova entidade para controlar as entidades combinadas ou os ativos líquidos transferidos, ou a reestruturação de

uma ou mais das entidades combinadas.

Contabilização

19.6 Todas as combinações de negócios devem ser contabilizadas por meio da aplicação do método de aquisição.

19.7 A aplicação do método de aquisição envolve os seguintes passos:

(a) identificação do adquirente;
(b) mensuração do custo da combinação de negócios;
(c) alocação, na data de aquisição, do custo da combinação de negócios para os ativos adquiridos e passivos e provisões para passivos contingentes assumidos.

Identificação do adquirente

19.8 Um adquirente deve ser identificado para todas as combinações de negócios. A adquirente é a entidade combinada que obtém o controle das outras entidades ou negócios combinados.

19.9 Controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade ou negócio de forma a obter benefícios de suas atividades. O controle da entidade sobre outra é descrito na Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas.

19.10 Embora algumas vezes a identificação da adquirente possa ser difícil, existem normalmente indicações de sua existência. Por exemplo:

(a) se o valor justo de uma das entidades combinadas é significativamente maior do que o valor justo da outra entidade combinada, a entidade com o maior valor justo é provavelmente a adquirente;
(b) se a combinação de negócios é efetivada por meio de uma troca de títulos patrimoniais ordinários com direito a voto por caixa ou outros ativos, a entidade entregando caixa ou outros ativos é provavelmente a adquirente;
(c) se a combinação de negócios resulta na administração de uma das entidades combinadas sendo capaz de dominar a seleção da equipe de administradores da entidade combinada resultante, a entidade cuja administração é capaz de dominar é provavelmente a adquirente.

Custo de combinação de negócios

19.11 O adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma:

(a) dos valores justos na data da troca, dos ativos fornecidos, passivos incorridos ou assumidos, e títulos patrimoniais emitidos pela adquirente em troca do controle da adquirida, mais
(b) quaisquer custos atribuíveis à combinação de negócios.

Ajustes no custo de combinação de negócios dependentes de eventos futuros

19.12 Quando um acordo de combinação de negócios proporcionar ajuste no custo da combinação que depende de eventos futuros, o adquirente deve incluir o valor estimado do ajuste no custo da combinação na data de aquisição se o ajuste for provável e puder ser mensurado de maneira confiável.

19.13 Entretanto, se o ajuste potencial não for reconhecido na data de aquisição, mas se tornar provável subsequentemente e puder ser mensurado de maneira confiável, as contraprestações adicionais devem ser tratadas como ajuste no custo da combinação.

Alocação do custo de combinação de negócios para os ativos adquiridos, passivos e passivos contingentes assumidos

19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.20 pelos valores justos nessa data. Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da adquirida no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa - "deságio").

19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, os passivos e os passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:

(a) no caso de ativo que não é ativo intangível, ser provável que benefícios econômicos futuros associados fluirão para a entidade adquirente e seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável;
(b) no caso de passivo que não é passivo contingente, ser provável uma exigência de saída de recursos para liquidar a obrigação e seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável;
(c) no caso de ativo intangível ou de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável.

19.16 A demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente da entidade adquirente devem incorporar o resultado da entidade adquirida depois da data de aquisição pela inclusão das receitas e despesas da adquirida com base no custo da combinação de negócios para a adquirente. Por exemplo, a despesa de depreciação incluída depois da data de aquisição na demonstração do resultado da entidade adquirente relacionada aos ativos depreciáveis da entidade

adquirida deve ser baseada nos valores justos desses ativos depreciáveis na data de aquisição, isto é, seu custo para a adquirente. (Ver a Interpretação Técnica IT 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial.)

19.17 A aplicação do método de aquisição inicia-se na data de aquisição, que é a data na qual a entidade adquirente obtém controle da entidade adquirida. Visto que o controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras de entidade ou negócio de forma a obter benefícios de suas atividades, não é necessário que a transação esteja terminada ou finalizada perante a lei antes da adquirente obter o controle. Todos os fatos e circunstâncias pertinentes que cercam a combinação de negócios devem ser considerados na avaliação do momento no qual a adquirente obteve controle.

19.18 Em conformidade com o item 19.14, a entidade adquirente reconhece separadamente apenas os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida que existiam na data de aquisição e que atendem aos critérios de reconhecimento do item 19.15. Portanto:

(a) a entidade adquirente deve reconhecer os passivos pelo término ou redução das atividades da entidade adquirida como parte da alocação do custo da combinação apenas quando a adquirida possuir, na data de aquisição, um passivo existente para reestruturação reconhecido de acordo com a Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; e
(b) ao alocar o custo da combinação, a entidade adquirente não deve reconhecer passivos para perdas futuras ou outros custos que espera incorrer como resultado da combinação de negócios.

19.19 Se a contabilidade inicial para uma combinação de negócios estiver incompleta ao final do período de divulgação no qual a combinação ocorrer, a entidade adquirente deve reconhecer nas suas demonstrações contábeis valores provisórios para os itens para os quais a contabilidade estiver incompleta. Dentro do período de doze meses após a data de aquisição, a entidade adquirente deve ajustar retrospectivamente os valores provisórios reconhecidos como ativos e passivos na data de aquisição (isto é, contabilizá-los como se tivessem sido feitos na data de aquisição). Além do período de doze meses após a data de aquisição, ajustes na contabilidade inicial para uma combinação de negócios devem ser reconhecidos apenas para corrigir um erro em conformidade com a Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Passivo contingente

19.20 O item 19.14 especifica que a entidade adquirente reconhece separadamente uma provisão para um passivo contingente da entidade adquirida apenas se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável. Caso seu valor justo não possa ser mensurado de maneira confiável:

(a) há efeito resultante no valor reconhecido como ágio por expectativa de rentabilidade futura ou contabilizado em conformidade com o item 19.24; e
(b) a entidade adquirente deve divulgar as informações acerca desse passivo contingente conforme requerido pela Seção 21.

19.21 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente em conformidade com o item 19.24 pelo maior valor entre:

(a) o valor que seria reconhecido de acordo com a Seção 21; e
(b) o valor inicialmente reconhecido menos os valores previamente reconhecidos como receita de acordo com a Seção 23 Receitas.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura

19.22 A entidade adquirente deve, na data de aquisição:

(a) reconhecer o ágio adquirido por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em combinação de negócios como ativo; e
(b) mensurar inicialmente esse ágio por expectativa de rentabilidade futura pelo seu custo, sendo esse o excesso do custo da combinação de negócios sobre a participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos em conformidade com o item 19.14.

19.23 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura adquirido em combinação de negócios pelo custo menos amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:

(a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Caso a entidade seja incapaz de fazer uma estimativa confiável da vida útil do ágio por expectativa de rentabilidade futura, presume-se que a vida seja de dez anos;
(b) a entidade deve seguir a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos para o reconhecimento e a mensuração de redução ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Excesso do valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida sobre o custo da participação ("deságio" ou ganho por compra vantajosa).

19.24 Se a participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos,

passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o item 19.14 exceder o custo da combinação de negócios (algumas vezes referido como “deságio” ou ganho por compra vantajosa), a entidade adquirente deve:

(a) revisar a identificação e a mensuração dos ativos, passivos e provisões para passivos contingentes da entidade adquirida e a mensuração do custo da combinação de negócios; e
(b) reconhecer imediatamente no resultado qualquer excesso remanescente depois dessa reavaliação.

Divulgação

Combinação de negócios efetivada durante o período de divulgação

19.25 Para cada combinação de negócios que foi efetivada durante o período de divulgação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) nomes e descrição das entidades ou negócios combinados;
(b) data de aquisição;
(c) porcentagem de títulos patrimoniais adquiridos com direito a voto;
(d) custo da combinação e descrição dos componentes desse custo (tais como caixa, títulos patrimoniais e instrumentos de dívida);
(e) valores reconhecidos na data de aquisição para cada classe de ativos, passivos e passivos contingentes da entidade adquirida, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
(f) valor de quaisquer excessos reconhecidos no resultado em conformidade com o item 19.24 e a conta da demonstração do resultado na qual o excesso é reconhecido.

Todas as combinações de negócios

19.26 A entidade adquirente deve divulgar a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

(a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios;
(b) perdas por redução ao valor recuperável;
(c) alienações de negócios anteriormente adquiridos;
(d) outras mudanças.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

Seção 20
Operações de Arrendamento Mercantil

Alcance desta seção

20.1 Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos mercantis exceto:

(a) arrendamentos mercantis para exploração ou utilização de minerais, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis (ver Seção 34 Atividades Especializadas);
(b) contratos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, gravações em vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (ver Seção 18 Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*));
(c) mensuração de propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade para investimento e mensuração de propriedade para investimento alugada pelos arrendadores sob arrendamentos mercantis operacionais (ver Seção 16 Propriedade para Investimento);
(d) mensuração de ativos biológicos mantidos por arrendatários sob arrendamentos mercantis financeiros e ativos biológicos alugados pelos arrendadores sob arrendamentos mercantis operacionais (ver Seção 34);
(e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e
(f) arrendamentos mercantis operacionais que se tornaram onerosos.

20.2 Esta seção se aplica a acordos que transfiram o direito de utilizar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Esta seção não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de utilizar os ativos de uma parte contratante para outra.

20.3 Alguns contratos, tais como contratos de terceirização, e contratos de telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue-ou-pague), não se constituem arrendamento mercantil sob a forma legal, mas esses contratos conferem direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são em essência arrendamentos mercantis de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção.

Classificação de arrendamento mercantil

20.4 O arrendamento mercantil é classificado como arrendamento mercantil financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à

propriedade. O arrendamento mercantil é classificado como arrendamento mercantil operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

20.5 A classificação de arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;
(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
(c) o prazo do arrendamento mercantil cobre a maior parte da vida econômica do ativo, mesmo que a propriedade não seja transferida;
(d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
(e) os ativos arrendados são de natureza especializada tal que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

20.6 Indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que um arrendamento mercantil seja classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador associadas com o cancelamento são suportadas pelo arrendatário;
(b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor residual do ativo arrendado são atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento do aluguel que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento mercantil); e
(c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores aos de mercado.

20.7 Os exemplos e indicadores enunciados nos itens 20.5 e 20.6 nem sempre são conclusivos. Se for claro, a partir de outras características, que o arrendamento mercantil não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento mercantil é classificado como operacional. Isso pode acontecer, por exemplo, se a propriedade do ativo se transferir para o arrendatário ao final do arrendamento mercantil mediante pagamento variável igual ao valor justo do ativo nesse momento, ou se houver pagamentos de aluguéis contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

20.8 A classificação do arrendamento mercantil é feita no início do arrendamento e não é alterada durante o período do arrendamento mercantil, a não ser que o arrendatário e o arrendador concordem em alterar as disposições do arrendamento mercantil (outras que não a simples renovação do arrendamento mercantil), sendo que nesse caso a classificação do arrendamento mercantil deve ser reavaliada.

Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento mercantil financeiro

Reconhecimento inicial

20.9 No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer seus direitos e obrigações do arredamento mercantil financeiro como ativos e passivos nos seus balanços patrimoniais por valores iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, no início do arrendamento mercantil. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário (custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e organização do arrendamento mercantil) são adicionados ao valor reconhecido como ativo.

20.10 O valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser calculados por meio da utilização da taxa de juros implícita do arrendamento mercantil. Se essa taxa de juros não puder ser determinada, a taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário deve ser utilizada.

Mensuração subsequente

20.11 O arrendatário deve segregar os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O arrendatário deve alocar o encargo financeiro para cada período durante o prazo do arrendamento mercantil de forma a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. O arrendatário deve contabilizar os pagamentos contingentes como despesa nos períodos em que são incorridos.

20.12 O arrendatário deve depreciar o ativo arrendado sob arrendamento mercantil financeiro de acordo com a seção pertinente desta Norma para tal tipo de ativo, por exemplo, Seção 17 Ativo Imobilizado, Seção 18 Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), ou Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*). Se não existir razoável certeza de que o arrendatário obterá a propriedade no final do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor. O arrendatário também deve avaliar em cada data de divulgação se o ativo arrendado sob arrendamento mercantil financeiro sofreu desvalorização (ver Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Divulgação

20.13 O arrendatário deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros:

(a) para cada classe de ativo, o valor contábil líquido ao final do período de divulgação;
(b) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento mercantil ao final do período de divulgação, para cada um dos seguintes períodos:

(i) até um ano;
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e
(iii) mais de cinco anos;

(c) uma descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre pagamentos contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

20.14 Em adição, as exigências de divulgação sobre ativos em conformidade com as Seções 17, 18, 27 e 34 se aplicam aos arrendatários de ativos arrendados sob arrendamento mercantil financeiro.

Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento mercantil operacional

Reconhecimento e mensuração

20.15 O arrendatário deve reconhecer os pagamentos do arrendamento mercantil sob arrendamento mercantil operacional (excluindo os custos por serviços, tais como seguro e manutenção) como despesa em base linear a não ser que:

(a) outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário, mesmo que os pagamentos não sejam realizados nessa base; ou
(b) os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicadas) para compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos da inflação geral, então a condição (b) não é atendida.

Exemplo de aplicação do item 20.15(b):

A entidade X opera em local no qual a projeção consensual dos bancos locais indica

que o índice do nível geral de preços, conforme publicado pelo governo, aumenta, em média, 10% ao ano ao longo dos próximos dez anos. X arrenda um espaço de escritório de Y durante um período de cinco anos sob arrendamento mercantil operacional. Os pagamentos do arrendamento operacional são estruturados para refletir os 10% anuais esperados de inflação geral nos próximos cinco anos do período do arrendamento mercantil conforme segue.

Ano 1	$ 100.000
Ano 2	$ 110.000
Ano 3	$ 121.000
Ano 4	$ 133.000
Ano 5	$ 146.000

X reconhece a despesa anual do arrendamento igual aos valores devidos ao arrendador conforme evidenciado acima. Se os pagamentos crescentes não são claramente estruturados para compensar o arrendador pelos aumentos de custos inflacionários esperados baseados em índices ou estatísticas publicados, X reconhece a despesa anual do arrendamento em base em linear: $ 122.000 em cada ano (soma dos valores a pagar sob o arrendamento mercantil dividido por cinco anos).

Divulgação

20.16 Os arrendatários devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis operacionais:

(a) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento mercantil sob arrendamentos operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:

(i) até um ano;
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e
(iii) mais de cinco anos;

(b) pagamentos de arrendamento mercantil reconhecidos como despesa;
(c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre pagamentos contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento mercantil financeiro

Reconhecimento e mensuração

20.17 Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos sob arrendamento

mercantil financeiro nos seus balanços patrimoniais e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil. O investimento líquido em arrendamento mercantil é o investimento bruto no arrendamento mercantil do arrendador descontado à taxa de juros implícita no arrendamento mercantil. O investimento bruto no arrendamento mercantil é a soma:

(a) dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber pelo arrendador sob arrendamento mercantil financeiro; e
(b) de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador.

20.18 Para os arrendamentos mercantis financeiros que não sejam os que envolvem arrendadores fabricantes ou comerciantes, os custos diretos iniciais (custos que são incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e à organização de arrendamento mercantil) são incluídos na mensuração inicial do recebível de arrendamento mercantil financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento mercantil.

Mensuração subsequente

20.19 O reconhecimento da receita financeira deve se basear em padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro. Os pagamentos do arrendamento mercantil relacionados ao período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto no arrendamento mercantil para reduzir tanto o principal quanto as receitas financeiras não apropriadas. Se existir indicação de que o valor residual estimado não garantido utilizado para computar o investimento bruto do arrendador no arrendamento mercantil mudou significativamente, a alocação da receita ao longo do prazo do arrendamento mercantil é revisada, e qualquer redução relacionada a valores apropriados é imediatamente reconhecida no resultado.

Arrendador fabricante ou comerciante

20.20 Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes aos clientes a opção de comprar ou arrendar um ativo. O arrendamento mercantil financeiro de ativo pelo arrendador fabricante ou comerciante dá origem a dois tipos de receita:

(a) lucro ou prejuízo pelos preços de vendas normais equivalente ao resultado proveniente da venda definitiva do ativo sendo arrendado, refletindo quaisquer descontos aplicáveis comerciais ou por quantidade; e
(b) receita financeira durante o prazo do arrendamento mercantil.

20.21 A receita de venda reconhecida no começo do prazo do arrendamento mercantil por arrendador fabricante ou comerciante é o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil

atribuídos ao arrendador, computado por meio da taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do arrendamento mercantil é o custo, ou o valor contábil se diferente, da propriedade arrendada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política da entidade para as vendas definitivas.

20.22 Caso taxas de juros artificialmente baixas sejam estipuladas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria caso fosse utilizada uma taxa de juros do mercado. Os custos incorridos pelo arrendador fabricante ou comerciante relacionados com a negociação e a organização do arrendamento mercantil financeiro devem ser reconhecidos como despesa no momento em que o lucro da venda for reconhecido.

Divulgação

20.23 O arrendador deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros:

(a) conciliação entre o investimento bruto no arrendamento mercantil no final do período de divulgação e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil recebíveis no final do período de divulgação. Adicionalmente, o arrendador deve divulgar o investimento bruto no arrendamento mercantil e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil recebíveis no final do período de divulgação, para cada um dos seguintes períodos:

(i) até um ano;
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e
(iii) mais de cinco anos;

(b) receita financeira não apropriada;
(c) valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador.
(d) provisão acumulada para os recebíveis incobráveis provenientes de pagamentos mínimos do arrendamento mercantil;
(e) pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período; e
(f) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre pagamentos contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento mercantil operacional

Reconhecimento e mensuração

20.24 O arrendador deve apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos mercantis operacionais nos seus balanços patrimoniais de acordo com a natureza do ativo.

20.25 O arrendador deve reconhecer as receitas do arrendamento mercantil de arrendamento mercantil operacional (excluindo os valores por serviços tais como seguro e manutenção) no resultado em base linear ao longo do período do arrendamento mercantil, a não ser que:

(a) outra base sistemática seja representativa do padrão temporal do benefício do ativo arrendado pelo arrendatário, mesmo que o recebimento dos pagamentos não seja realizado nessa base; ou
(b) os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicados) para compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos de inflação geral, então a condição (b) não é atendida.

20.26 O arrendador deve reconhecer como despesa os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção da receita de arrendamento mercantil. A política de depreciação para os ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos semelhantes.

20.27 O arrendador deve adicionar ao valor contábil do ativo arrendado quaisquer custos diretos iniciais que incorrer na negociação e estruturação de arrendamento mercantil operacional e reconhecer tais custos como despesa durante o prazo do arrendamento mercantil na mesma base da receita do arrendamento mercantil.

20.28 Para determinar se o ativo arrendado sofreu desvalorização, o arrendador deve aplicar a Seção 27.

20.29 O arrendador fabricante ou comerciante não deve reconhecer qualquer lucro de venda ao celebrar arrendamento mercantil operacional porque este não equivale a uma venda.

Divulgação

20.30 O arrendador deve divulgar as seguintes informações para os arredamentos mercantis operacionais:

(a) os pagamentos mínimos futuros de arrendamentos mercantis sob arrendamentos mercantis operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:

(i) até um ano;
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e
(iii) mais de cinco anos;

(b) o total de aluguéis contingentes reconhecidos como receita;
(c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis, e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

20.31 Em adição, as exigências de divulgação sobre ativos em conformidade com as Seções 17, 18, 27 e 34 se aplicam aos arrendadores para os ativos fornecidos sob arrendamentos mercantis operacionais.

Transação de venda e *leaseback*

20.32 A transação de venda e *leaseback* envolve a venda do ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes porque são negociados como um pacote. O tratamento contábil da transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento mercantil.

Transação de venda e *leaseback* que resulta em arrendamento mercantil financeiro

20.33 Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil financeiro, o vendedor-arrendatário não deve reconhecer imediatamente, como receita, qualquer excesso da receita de venda obtido acima do valor contábil. Em vez disso, o vendedor-arrendatário deve diferir tal excesso e amortizá-lo ao longo do prazo do arrendamento mercantil.

Transação de venda e *leaseback* que resulta em arrendamento mercantil operacional

20.34 Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil operacional e se for claro que a transação é estabelecida pelo valor justo, o vendedor-arrendatário deve reconhecer qualquer lucro ou prejuízo imediatamente. Se o preço de venda estiver abaixo do valor justo, o vendedor-arrendatário deve reconhecer qualquer lucro ou prejuízo imediatamente, a não ser que o prejuízo seja compensado por pagamentos futuros do arrendamento mercantil a preços inferiores aos de mercado. Nesse caso, o vendedor-arrendatário deve diferir e amortizar tal prejuízo proporcionalmente aos pagamentos do arrendamento mercantil ao longo do período pelo qual se espera que o ativo seja utilizado. Se o preço de venda estiver acima do valor justo, o vendedor-arrendatário deve diferir o excesso sobre o valor e amortizá-lo ao longo do período pelo qual se espera que o ativo seja utilizado.

Divulgação

20.35 Os requisitos de divulgação para arrendatários e arrendadores aplicam-se igualmente a transações de venda e *leaseback*. A descrição exigida dos acordos de arrendamento relevantes inclui descrições das disposições únicas ou incomuns do acordo ou dos termos das transações de venda e *leaseback*.

Seção 21
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Alcance desta seção

21.1 Esta seção se aplica a todas as provisões (isto é, passivos de prazo ou valor incerto), passivos contingentes e ativos contingentes, exceto aquelas provisões tratadas por outras seções desta Norma. Estas incluem provisões relacionadas a:

(a) arrendamentos mercantis (Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil). Entretanto, esta seção trata dos arrendamentos mercantis que tenham se tornado onerosos;
(b) contratos de construção (Seção 23 Receitas);
(c) obrigações de benefícios a empregados (Seção 28 Benefícios a Empregados);
(d) tributos sobre o lucro (Seção 29 Tributos sobre o Lucro).

21.2 As exigências desta seção não se aplicam aos contratos a executar (contratos executórios) a não ser que eles sejam contratos onerosos. Contratos a executar são contratos nos quais nenhuma das partes cumpriu quaisquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão.

21.3 A palavra "provisão" algumas vezes é utilizada no contexto de itens tais como depreciação, redução de ativos ao valor recuperável e créditos incobráveis. Esses são ajustes dos valores contábeis de ativos, e não reconhecimento de passivos e, portanto, não são tratados nesta seção.

Reconhecimento inicial

21.4 A entidade deve reconhecer uma provisão apenas quando:

(a) a entidade tem uma obrigação na data das demonstrações contábeis como resultado de evento passado;
(b) é provável (isto é, mais probabilidade de que sim do que não) que será exigida da entidade a transferência de benefícios econômicos para liquidação;
(c) o valor da obrigação pode ser estimado de maneira confiável.

21.5 A entidade deve reconhecer a provisão como passivo no seu balanço patrimonial e deve reconhecer o valor da provisão como despesa, a não ser que

outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo, como no caso dos estoques ou ativo imobilizado. Para contabilização de proposta de destinação do resultado devem ser observadas as disposições da Interpretação Técnica IT 01 – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos.

21.6 A condição no item 21.4(a) (obrigação na data das demonstrações contábeis, como resultado de evento passado) significa que a entidade não tem qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação. Isso pode acontecer quando a entidade tem obrigação legal, que pode ser exigida por lei, ou quando a entidade tem obrigação não formalizada (ou obrigação construtiva), porque um evento passado (que pode ser um ato da entidade) criou expectativas válidas em outras partes de que a entidade cumprirá a obrigação. Obrigações que irão surgir em razão da atuação futura da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios) não satisfazem as condições do item 21.4(a), não importando quão provável sejam, e mesmo que sejam obrigações contratuais. Por exemplo: devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar ou vendendo a fábrica, ela não tem nenhuma obrigação presente para com esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

Mensuração inicial

21.7 A entidade deve mensurar uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis. A melhor estimativa é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação ao final da data das demonstrações contábeis ou para transferi-la, nesse momento, para um terceiro:

(a) Quando a provisão envolve grande conjunto de itens, a estimativa do valor reflete a ponderação de todos os possíveis resultados pelas suas probabilidades associadas. A provisão será, portanto, diferente dependendo se a probabilidade de perda de certo valor é, por exemplo, 60% ou 90%. Quando existir um conjunto contínuo de possíveis resultados, e cada valor nesse conjunto for tão provável quanto qualquer outro, o ponto médio do intervalo deve ser utilizado.
(b) Quando a provisão surge de uma única obrigação, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação. Entretanto, mesmo em tal caso, a entidade considera outros resultados possíveis. Quando os outros resultados possíveis forem principalmente muito mais altos, ou principalmente muito mais baixos do que o resultado mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo.

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material (significativo), o valor da provisão deve ser o valor presente do desembolso que se espera que

seja exigido para liquidar a obrigação. A taxa de desconto deveser uma taxa antes dos tributos, que reflita as avaliações atuais de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo. Os riscos específicos do passivo devem ser refletidos na taxa de desconto ou na estimativa dos valores requeridos para liquidar a obrigação, mas não ambos.

21.8 A entidade deve excluir da mensuração da provisão os ganhos da alienação esperada dos ativos.

21.9 Quando parte ou a totalidade do montante exigido para liquidar uma provisão puder ser reembolsado por outra parte (por exemplo, por meio da reivindicação de seguro), a entidade deve reconhecer o reembolso como um ativo separado apenas quando for praticamente certo que a entidade irá receber o reembolso na liquidação da obrigação. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão. O reembolso recebível deve ser apresentado no balanço patrimonial como um ativo e não deve ser compensando contra a provisão. Na demonstração do resultado, a entidade pode compensar qualquer reembolso de outra parte contra a despesa relacionada à provisão.

Mensuração subsequente

21.10 A entidade deve debitar contra a provisão apenas aqueles gastos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.

21.11 A entidade deve revisar as provisões em cada data das demonstrações contábeis e ajustá-las para refletir a melhor estimativa corrente do valor que seria exigido para liquidar a provisão nessa data das demonstrações contábeis. Quaisquer ajustes nos valores previamente reconhecidos devem ser reconhecidos no resultado, a não ser que a provisão tenha sido originalmente reconhecida como parte do custo do ativo (ver item 21.5). Quando a provisão é mensurada pelo valor presente do desembolso que se espera que seja exigido para liquidá-la, a apropriação do desconto deve ser reconhecida como uma despesa financeira no resultado no período em que surgir.

Passivo contingente

21.12 Passivo contingente é uma obrigação possível, mas incerta, ou uma obrigação presente que não é reconhecida porque não atende a uma ou ambas as condições (b) e (c) no item 21.4. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente como passivo, exceto os passivos contingentes da entidade adquirida em combinação de negócios (ver item 19.20 e 19.21). A divulgação de passivo contingente é exigida pelo item 21.15, a não ser que seja remota a possibilidade da saída de recursos. Quando a entidade é solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que deve ser liquidada por outras partes é tratada como passivo contingente.

Ativo contingente

21.13 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. A divulgação de ativo contingente é exigida pelo item 21.16 quando a entrada de benefícios econômicos for provável. Entretanto, quando o fluxo de benefícios econômicos futuros para a entidade for praticamente certo, então o referido ativo não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

Divulgação

Divulgação sobre provisões

21.14 Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

(a) conciliação demonstrando:

(i) o valor contábil no início e no fim do período;
(ii) adições durante o período, incluindo os ajustes provenientes de mudanças na mensuração do valor descontado;
(iii) valores debitados contra a provisão durante o período; e
(iv) valores não utilizados revertidos durante o período;

(b) breve descrição da natureza da obrigação, e o valor esperado e as datas de quaisquer pagamentos resultantes;
(c) indicação das incertezas sobre o valor ou o momento de ocorrência dessas saídas;
(d) valor de qualquer reembolso esperado, indicando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido em razão desse reembolso esperado.

Informações comparativas de períodos anteriores não são exigidas.

Divulgação sobre passivos contingentes

21.15 A não ser que a possibilidade de qualquer saída de recursos na liquidação seja remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data das demonstrações contábeis, breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

(a) estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 21.7 a 21.11;
(b) indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
(c) possibilidade de qualquer reembolso.

Caso seja impraticável fazer uma ou mais de uma dessas divulgações, esse fato deve ser declarado.

Divulgação sobre ativos contingentes

21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, quando praticável sem custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Caso seja impraticável fazer essa divulgação, esse fato deve ser declarado.

Divulgação prejudiciais

21.17 Em casos extremamente raros, a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 21.14 a 21.16 pode ser seriamente prejudicial à posição da entidade na disputa com outras partes sobre assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que, e razões pelas quais, as informações não foram divulgadas.

Apêndice da Seção 21
Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão

Este Apêndice acompanha, mas não é parte da Seção 21. Ele fornece guia para a aplicação das exigências da Seção 21 sobre o reconhecimento e mensuração de provisões.

Todas as entidades, nos exemplos deste Apêndice, têm 31 de dezembro como sua data das demonstrações contábeis. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado na redução ao valor recuperável de ativos; esse aspecto não é tratado nos exemplos. As referências sobre a "melhor estimativa" se referem ao valor presente, nos casos em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

Exemplo 1 - Perda operacional futura

A entidade determina que é provável que um segmento de suas operações incorre em perdas operacionais futuras por vários anos.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação — Não existe evento passado que obrigue a entidade a desembolsar recursos.

Conclusão — A entidade não reconhece provisão para perdas operacionais futuras. As perdas futuras esperadas não atendem à definição de um passivo. A expectativa de perdas operacionais futuras pode ser um indicador de que um ou mais ativos estão desvalorizados — ver Seção 27 Redução ao Valor

Recuperável de Ativos.

Exemplo 2 - Contrato oneroso

Contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis para atender às obrigações previstas no contrato excedem os benefícios econômicos esperados a serem recebidos previstos no mesmo. Os custos inevitáveis previstos em contrato refletem o menor custo líquido de saída desse contrato, que é o menor entre os custos de atendê-lo e quaisquer remunerações ou penalidades provenientes do seu não cumprimento. Por exemplo, a entidade pode ser exigida contratualmente, sob arrendamento mercantil operacional, a realizar pagamentos para arrendar um ativo que não tenha mais qualquer utilização.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A entidade é exigida contratualmente a desembolsar recursos para os quais ela não recebe benefícios proporcionais.

Conclusão – Se a entidade possui um contrato que seja oneroso, a entidade reconhece e mensura a obrigação presente prevista no contrato como uma provisão.

Exemplo 3 - Reestruturação

Reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e que altera materialmente o escopo de um negócio empreendido por entidade ou a maneira pela qual esse negócio é conduzido.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação – Uma obrigação não formalizada (não construtiva) para reestruturação surge apenas quando a entidade:

(a) tem um plano formal detalhado para a reestruturação, que identifica pelo menos:

  (i) o negócio ou a parte do negócio envolvido;
  (ii) as principais localidades afetadas;
  (iii) a localidade, a função e o número aproximado de empregados que serão remunerados pelo término de seus serviços;
  (iv) os gastos que serão realizados;
  (v) quando o plano será implementado; e

(b) tenha gerado expectativa válida naqueles afetados de que conduzirá a reestruturação, por meio do início da implementação desse plano ou por meio da comunicação das suas características principais para os afetados pela reestruturação.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão para os custos de reestruturação apenas quando, na data das demonstrações contábeis, tiver a obrigação legal ou não formalizada de conduzir a reestruturação.

Exemplo 4 – Garantias

Um fabricante fornece garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante se compromete a consertar, por reparo ou substituição, os defeitos do produto que se tornarem aparentes dentro de três anos a partir data da venda. De acordo com a sua experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável para as garantias como um todo.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data das demonstrações contábeis.

Ilustração dos cálculos:

Em 20X0, produtos são vendidos por $ 1.000.000. A experiência passada indica que 90% dos produtos vendidos não requerem reparos dentro da garantias; 6% dos produtos vendidos requerem reparos pequenos, que custam 30% do preço de venda; e 4% dos produtos vendidos requerem reparos maiores ou substituição, que custam 70% do preço de venda. Portanto os custos estimados de garantia são:

$ 1.000.000 × 90% × 0 = $ 0
$ 1.000.000 × 6% × 30% = $ 18.000
$ 1.000.000 × 4% × 70% = $ 28.000
Total = $ 46.000

Os gastos com reparos e substituições dentro da garantia, para os produtos vendidos em 20X0 devem ser realizados 60% em 20X1, 30% em 20X2, e 10% em 20X3, em todos os casos ao final do período. Em razão dos fluxos de caixa estimados já refletirem as probabilidades de saídas de caixa, e assumindo que não haja quaisquer outros riscos ou incertezas que necessitem ser refletidos, para determinar o valor presente daqueles fluxos de caixa a entidade deve utilizar uma taxa de desconto "livre de risco" com base em títulos do governo com os mesmos períodos das saídas de caixa esperadas (6% para o títulos de um ano e 7% para o títulos de dois e três anos, como exemplo). O cálculo do valor presente, ao final de 20X0, dos fluxos de caixa estimados referentes às garantias para os produtos vendidos em 20X0, é o seguinte:

Ano		Pagamentos de caixa esperados ($)	Taxa de desconto	Fator de Desconto	Valor Presente ($)
1	60% × $ 46.000	27.600	6%	0,9434 (6% para 1 ano)	26.038
2	30% × $ 46.000	13.800	7%	0,8734 (7% para 2 anos)	12.053
3	10% × $ 46.000	4.600	7%	0,8163 (7% para 3 anos)	3.755
Total					41.846

A entidade irá reconhecer uma "provisão para garantia" de $ 41.846 ao final de 20X0 pelos produtos vendidos em 20X0.

Exemplo 5 - Política de reembolso

Uma loja de varejo tem como política reembolsar compras de clientes insatisfeitos, embora não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolsos é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável que certa proporção dos bens seja devolvida para reembolso.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar os reembolsos.

Exemplo 6 - Fechamento de divisão – nenhuma implementação antes do encerramento do período de divulgação

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar uma divisão. Antes do encerramento do período de divulgação (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados, e nenhum outro passo havia sido tomado para implementar a decisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não existe evento que gera obrigação e, portanto, não existe obrigação.

Conclusão – A entidade não reconhece qualquer provisão.

Exemplo 7 - Fechamento de divisão – comunicação e implementação antes do encerramento do período de divulgação

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, o plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho. Cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e notícias foram enviadas, repetidamente, para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, que dá origem à obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão, em 31 de dezembro de 20X0, pela melhor estimativa dos custos que seriam incorridos para fechar a divisão na data de divulgação.

Exemplo 8 – Reciclagem para atualização do pessoal, como resultado de mudança no sistema de tributação sobre o lucro

O governo introduz mudanças no sistema de tributação sobre o lucro. Como resultado dessas mudanças, a entidade do setor financeiro irá necessitar reciclar, para atualização, uma grande proporção dos seus empregados da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a legislação tributária. Na data de encerramento do período de divulgação, nenhum treinamento para atualização do pessoal havia ocorrido.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A mudança na legislação tributária não impõe à entidade a obrigação de realizar treinamento para atualização. O evento que gera a obrigação para reconhecimento de provisão (o próprio treinamento para atualização) não ocorreu.

Conclusão – A entidade não reconhece uma provisão.

Exemplo 9 – Caso judicial

Um cliente processou a Entidade X, em razão de prejuízos por danos que o cliente alega ter sofrido pela utilização de produto vendido pela Entidade X. A Entidade X questiona a obrigação alegando que o cliente não seguiu as orientações ao utilizar o produto. Até a data de autorização, pelo conselho, da

divulgação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os advogados da entidade a aconselham que é provável que a mesma não seja responsabilizada. Entretanto, quando a entidade elabora as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, os seus advogados a aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, nesse momento é provável que a entidade seja responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Com base nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não existe obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida. A questão é divulgada como passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota.

(b) Em 31 de dezembro de 20X2

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Com base nas evidências disponíveis, existe uma obrigação presente. O evento que gera a obrigação é a venda do produto ao cliente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação em 31 de dezembro de 20X2, e a despesa é reconhecida no resultado. Isso não é correção de erro do ano de 20X1 porque, com base nas evidências disponíveis no momento em que as demonstrações contábeis de 20X1 foram aprovadas, uma provisão não deveria ter sido reconhecida na época.

Seção 22
Passivo e Patrimônio Líquido

Alcance desta seção

22.1 Esta seção estabelece os princípios para classificação de instrumentos financeiros como passivo ou patrimônio líquido e aborda a contabilidade para títulos patrimoniais emitidos para partes individuais ou outras partes atuando nas suas posições como investidores em títulos patrimoniais (isto é, nas suas posições como proprietários). A Seção 26 Pagamento Baseado em Ações aborda a contabilidade para as transações nas quais a entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregados) como recursos em contrapartida por seus títulos patrimoniais (incluindo ações e opções de ações) de empregados e de outros fornecedores atuando como vendedores de bens e serviços.

22.2 Esta seção deve ser aplicada na classificação de todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto:

(a) aquelas participações em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto que são contabilizados de acordo com a Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas, Seção 14 Investimento em Controladase Coligada ou Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
(b) direitos e obrigações de empregados sob planos de benefícios a empregados, para qual a Seção 28 Benefícios a Empregados se aplica;
(c) contratos para recursos contingentes em combinação de negócios (ver Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)). Essa isenção se aplica apenas para a entidade adquirente;
(d) instrumentos financeiros, contratos e obrigações sob pagamento baseado em ações se aplica a Seção 26, exceto que os itens 22.3 a 22.6 devem ser aplicados para ações em tesouraria compradas, vendidas, emitidas, ou canceladas relacionadas com planos de opções de ações de empregados, planos de compra de ações de empregados, e todos os outros acordos de pagamento baseado em ações.

Classificação de instrumento como passivo ou patrimônio líquido

22.3 Patrimônio líquido é a diferença entre o total dos ativos da entidade e todos os seus passivos. Um passivo é uma obrigação presente da entidade, originada de eventos já ocorridos, cuja liquidação deve resultar em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos. O patrimônio líquido inclui os investimentos realizados pelos proprietários da entidade, mais adições a esses investimentos obtidas por meio de operações rentáveis e retidas para utilização nas operações da entidade (lucros acumulados), menos as reduções nos investimentos dos proprietários como resultado de operações não rentáveis (prejuízos acumulados) ou distribuições para os proprietários.

22.4 Alguns instrumentos financeiros que atendem à definição de passivo são classificados como patrimônio líquido porque eles representam a participação residual nos ativos líquidos da entidade:.

(a) um instrumento resgatável é um instrumento financeiro que provê ao detentor o direito de vender esse instrumento de volta para o emissor por caixa ou outro ativo financeiro ao exercer o direito de venda ou é automaticamente resgatado ou recomprado pelo emissor na ocorrência de evento futuro incerto ou a morte ou aposentadoria do detentor do instrumento. Um instrumento resgatável que possui todas as seguintes características é classificado como título patrimonial:

(i) o instrumento confere ao detentor uma participação proporcional nos ativos líquidos da entidade na hipótese da liquidação da

entidade. Os ativos líquidos da entidade são aqueles ativos remanescentes após a dedução de todas as reivindicações sobre seus ativos;

(ii) o instrumento está na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos;

(iii) todos os instrumentos financeiros, que estão nessa classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos, possuem características idênticas;

(iv) além das obrigações contratuais do emissor de resgatar ou recomprar o instrumento por caixa ou outro ativo financeiro, o instrumento não inclui qualquer obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra entidade, ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade, e não é um contrato que será liquidado ou pode ser liquidado pelo próprio título patrimonial da entidade;

(v) o total dos fluxos de caixa esperados atribuíveis ao instrumento ao longo da vigência do instrumento é baseado substancialmente no resultado, na mudança dos ativos líquidos reconhecidos ou na mudança do valor justo dos ativos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vigência do instrumento (excluindo quaisquer efeitos do instrumento);

(b) os instrumentos, ou partes de instrumentos, que são subordinados a todas as outras classes de instrumentos são classificados como patrimônio líquido se impuserem à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma participação proporcional nos ativos líquidos da entidade apenas na liquidação.

22.5 Os seguintes instrumentos são exemplos de instrumentos que são classificados como passivos ao invés de patrimônio líquido:

(a) um instrumento é classificado como passivo se as distribuições dos ativos líquidos na liquidação estiverem sujeitas a um valor máximo (teto). Por exemplo, se na liquidação os detentores do instrumento receberem uma participação proporcional dos ativos líquidos, mas esse valor for limitado a um teto e o excesso dos ativos líquidos for distribuído a uma organização de caridade ou ao governo, o instrumento não é classificado como patrimônio líquido;

(b) um instrumento resgatável é classificado como patrimônio líquido se, no momento de exercício da opção de venda, o detentor receber uma participação proporcional dos ativos líquidos, mensurada de acordo com esta Norma. Entretanto, se ao detentor for conferido um valor mensurado de acordo com alguma outra base, o instrumento é classificado como passivo;

(c) um instrumento é classificado como passivo se obrigar a entidade a fazer pagamentos aos detentores antes da liquidação, tais como dividendo obrigatório;

(d) um instrumento resgatável que é classificado como patrimônio líquido nas demonstrações contábeis de controlada é classificado como passivo nas demonstrações contábeis consolidadas do grupo econômico;
(e) uma ação preferencial que provê o resgate obrigatório pelo emissor por valor fixo ou determinável em data futura fixa ou determinável, ou fornece ao detentor o direito de exigir que o emissor resgate o instrumento em ou após data específica por valor fixo ou determinável, é um passivo financeiro.

22.6 As ações dos membros de entidades cooperativas e instrumentos similares são patrimônio líquido se:

(a) a entidade tem direito incondicional de recusar o resgate das ações dos membros; ou
(b) o resgate é incondicionalmente proibido pela lei local, regulação ou estatuto da entidade.

Emissão original de ações ou outros títulos patrimoniais

22.7 A entidade deve reconhecer a emissão de ações ou outros títulos patrimoniais como patrimônio líquido quando emitir esses instrumentos e a outra parte for obrigada a conceder caixa ou outros recursos a entidade em troca dos instrumentos:.

(a) se os títulos patrimoniais forem emitidos antes da entidade receber o caixa ou os outros ativos, a entidade deve apresentar o valor recebível como redução do patrimônio líquido no seu balanço patrimonial, e não como ativo;
(b) se a entidade receber o caixa ou os outros ativos antes dos títulos patrimoniais serem emitidos e a entidade não puder ser exigida a reembolsar o caixa ou outros recursos recebidos, a entidade deve reconhecer o aumento correspondente no patrimônio líquido na extensão dos valores recebidos;
(c) na extensão em que os títulos patrimoniais tenham sido subscritos, mas não emitidos, e a entidade ainda não tenha recebido o caixa ou os outros recursos, a entidade não deve reconhecer o aumento no patrimônio líquido.

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais pelo valor justo de caixa ou dos outros recursos recebidos ou recebíveis, líquido dos custos diretos da emissão dos instrumentos patrimoniais. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente.

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação de transação patrimonial como dedução do patrimônio líquido, pelo valor líquido de qualquer beneficio tributário correspondente.

22.10 A forma na qual o aumento no patrimônio líquido proveniente da emissão de

ações ou de outros títulos patrimoniais é apresentado no balanço patrimonial é determinada pelas leis aplicáveis. Por exemplo, o valor de face (ou outro valor nominal) das ações e o valor pago em excesso a valor de face podem ser apresentados separadamente.

Venda de opção, direito de subscrição e *warrant*

22.11 A entidade deve aplicar os princípios descritos nos itens 22.7 a 22.10 aos títulos patrimoniais emitidos por meio da venda de opções, direitos de subscrição, *warrants* e instrumentos patrimoniais similares.

Capitalização ou bonificação em ações e desdobramento de ações

22.12 A capitalização ou bonificação em ações (algumas vezes referida como dividendo em ações) é uma emissão de novas ações aos acionistas na proporção das suas ações existentes. Por exemplo, a entidade pode dar a seus acionistas um dividendo ou ação bonificada para cada cinco ações mantidas. A ação desdobrada (algumas vezes referida como ação dividida) é a divisão das ações existentes da entidade em múltiplas ações. Por exemplo, no desdobramento de ações, cada acionista pode receber uma ação adicional para cada ação mantida. Em alguns casos, as ações previamente emitidas em circulação são canceladas e substituídas por novas ações. A capitalização, a bonificação em ações e o desdobramento de ações não alteram o total do patrimônio líquido. A entidade deve reclassificar os valores dentro do patrimônio líquido conforme exigido pelas leis aplicáveis. O mesmo vale para o caso de quotas ao invés de ações.

Dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares

22.13 Ao emitir dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares que contenham componente de passivo e componente de patrimônio líquido, a entidade deve alocar os valores entre o componente de passivo e o componente de patrimônio líquido. Para fazer essa alocação, a entidade deve primeiramente estabelecer o valor do componente de passivo conforme o valor justo de passivo similar que não tenha a característica de conversão ou componente de patrimônio líquido associado semelhante. A entidade deve alocar o valor residual para o componente de patrimônio líquido. Os custos de transação devem ser alocados entre o componente de passivo e o componente de patrimônio líquido com base nos seus valores justos relativos.

22.14 A entidade não deve revisar a alocação em período subsequente.

22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve reconhecer sistematicamente qualquer diferença entre o componente de passivo e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível.

Ações ou quotas em tesouraria

22.16 As ações ou quotas em tesouraria são títulos patrimoniais da entidade que tenham sido emitidos e readquiridos subsequentemente pela entidade. A entidade deve deduzir do patrimônio líquido o valor justo dos recursos concedidos pelas ações ou quotas em tesouraria. A entidade não deve reconhecer ganho ou perda no resultado na aquisição, venda, emissão ou cancelamento de ações ou quotas em tesouraria.

Distribuição para os proprietários

22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os proprietários (detentores de seus títulos patrimoniais), pelo valor líquido de qualquer beneficio tributário sobre o lucro que seja pertinente. O item 29.26 fornece orientação sobre a contabilização do tributo de renda retido sobre os dividendos ou outras formas de distribuição de resultado.

22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa como dividendos ou distribuição de lucros para seus proprietários. Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer um passivo. A entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos. Ao final de cada período de divulgação e na data de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da distribuição.

Participação dos não controladores e transações com ações de controlada consolidada

22.19 Nas demonstrações contábeis consolidadas, a participação dos não controladores nos ativos líquidos da controlada é incluída no patrimônio líquido. A entidade deve tratar as mudanças na participação de controlador na controlada que não resulte na perda de controle como transação com detentores de títulos patrimoniais nas suas posições de detentores de títulos patrimoniais. Consequentemente, o valor contábil da participação dos não controladores deve ser ajustado para refletir as mudanças na participação da controladora nos ativos líquidos da controlada. Qualquer diferença entre o valor pelo qual a participação dos não controladores é ajustada nesse momento e o valor justo dos recursos pagos ou recebidos, caso exista, deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido e atribuída aos detentores dos títulos patrimoniais da controladora. A entidade não deve reconhecer ganhos ou perdas sobre essas mudanças. Além disso, a entidade não deve reconhecer qualquer mudança nos valores contábeis dos ativos (incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura) ou passivos resultantes de tais transações.

Apêndice da Seção 22
Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida conversível

Este Apêndice acompanha, mas não é parte da Seção 22. Ele fornece direcionamentos para a aplicação das exigências dos itens 22.13 a 22.15.

Em janeiro de 20X5, a entidade emite 500 títulos conversíveis. Os títulos são emitidos com o valor de face de $ 100 para cada título, com duração de 5 anos, sem custos de transação. O total de recebimentos pela emissão é de $ 50.000. Os juros são pagáveis, ao final de cada período, à taxa de juros anual de 4%. Cada título é conversível, pela opção do detentor, em 25 ações ordinárias em qualquer época até o vencimento. No momento em que os títulos são emitidos, a taxa de juros de mercado para uma dívida similar, que não tenha a opção de conversão, é de 6% ao ano.

No momento da emissão do instrumento, o componente de passivo necessita ser avaliado primeiro, e a diferença entre o total de recebimento da emissão (que é o valor justo do instrumento na sua totalidade) e o valor justo do componente de passivo, é atribuída ao componente de patrimônio líquido. O valor justo do componente de passivo é calculado por meio da determinação de seu valor presente, utilizando a taxa de desconto de 6%. Os cálculos e os lançamentos contábeis são apresentados a seguir:

	$
Recebimentos pela emissão do títulos (A)	50.000
Valor presente do principal ao final de cinco anos (ver os cálculos abaixo)	37.363
Valor presente dos juros a pagar anualmente, ao final do período, ao longo dos cinco anos	8.425
Valor presente do passivo, que é o valor justo do componente passivo (B)	45.788
Residual, que é o valor justo do componente de patrimônio líquido (A) – (B)	4.212

O emissor dos títulos faz os seguintes lançamentos contábeis em 1º de janeiro de 2005:

D – Caixa	$ 50.000	
C – Passivo Financeiro – Títulos conversíveis		$ 45.788
C – Patrimônio Líquido		$ 4.212

Após a emissão, o emissor irá amortizar o desconto na emissão dos títulos de acordo com a seguinte tabela:

	(a) Pagamento de juros ($)	(b) Total da despesa de juros ($) = 6% x (e)	(c) Amortização do desconto da emissão do títulos ($) = (b) – (a)	(d) Desconto da emissão dos títulos ($) = (d) – (c)	(e) Passivo líquido ($) = 50.000 – (d)
1/1/20X5				4.212	45.788
31/12/20X5	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X6	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X7	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X8	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X9	2.000	2.943	943	0	50.000
Totais	10.000	14.212	4.212		

Ao final de 20X5, o emissor faria o seguinte lançamento contábil:

D – Despesa de juros	$ 2.747	
C – Desconto na emissão do títulos		$ 747
C – Caixa		$ 2.000

Cálculos

Valor presente do principal de $ *50.000 à taxa de 6%.*

50.000/(1,06)^5 = $ 37.363

Valor presente dos juros anuais de $ *2.000 (=50.000 × 4%) pagáveis ao final de cada um dos cinco anos*

Os pagamentos de juros anuais de $ 2.000 são uma anuidade – uma série de fluxos de caixa com um número limitado (n) de pagamento periódicos (PMT), recebíveis nas datas 1 até n. Para calcular o valor presente dessa anuidade, os pagamentos futuros são descontados pela taxa de juros periódica (i) utilizando a seguinte fórmula:

PV = (**PMT/i**) × [1 – [(1/**1+ i)^n**]

Portanto, o valor presente dos pagamentos de juros anuais de $ 2.000 é ($ 2.000/0,06) × [1 – [(1/1,06)^5] = $ 8.425

Isso é equivalente a soma dos valores presentes de cinco pagamentos individuas de 2.000, conforme a tabela seguir:

	$
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X5 = 2,000/1,06	1.887
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X6 = 2,000/1,06^2	1.780
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X7 = 2,000/1,06^3	1.679
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X8 = 2,000/1,06^4	1.584
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X9 = 2,000/1,06^5	1.495
Total	8.425

Além disso, outra maneira de realizar este cálculo é por meio da utilização de tabela de valor presente de uma anuidade ordinária, paga ao final do período, por cinco períodos, a uma taxa de 6% ao período. (Tais tabelas podem ser facilmente encontradas na internet). O fator de valor presente é 4,2124. Ao se multiplicar este fator pelo pagamento anual de $ 2.000, encontra-se o valor presente de $ 8.425.

Seção 23
Receitas

Alcance desta seção

23.1 Esta seção deve ser aplicada na contabilização de receitas originadas das seguintes transações e eventos:

(a) venda de produtos (sejam produzidos pela empresa com o propósito de venda ou comprados para revenda);
(b) prestação de serviços;
(c) contratos de construção nos quais a empresa é o empreiteiro;
(d) uso por outros dos ativos da empresa rendendo juros, *royalties* ou dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado).

23.2 Receita ou outro rendimento originado de algumas transações e eventos é tratado em outras seções desta Norma:

(a) contratos de arrendamento mercantil (ver Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil);
(b) dividendos e outros rendimentos originados de investimentos que são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial (ver Seção 14 Investimento em Controlada e Coligada e Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
(c) mudanças no valor justo de ativos financeiros e passivos financeiros ou sua alienação (ver Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);

(d) mudanças no valor justo de propriedade para investimento (ver Seção 16 Propriedade para Investimento);
(e) reconhecimento inicial e mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados a atividades agrícolas (ver Seção 34 Atividades Especializadas);
(f) reconhecimento inicial de produção agrícola (ver Seção 34).

Mensuração da receita

23.3 A entidade deve mensurar a receita pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. O valor justo da contraprestação recebida ou a receber leva em consideração o valor de qualquer desconto comercial e os descontos e abatimentos por volume concedidos pela entidade.

23.4 A entidade deve incluir na receita apenas a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade por sua própria conta. A entidade deve excluir do resultado todos os valores coletados em nome de terceiros tais como tributos sobre vendas, sobre produtos e serviços e sobre o valor adicionado. No relacionamento como uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade.

Pagamento diferido

23.5 Quando o ingresso de caixa ou equivalente a caixa é diferido e o acordo se constitui, efetivamente, numa transação financeira, o valor justo da contraprestação é o valor presente de todos os recebimentos futuros, determinados usando uma taxa de juros imputada. Uma transação de financiamento é originada quando, por exemplo, a entidade fornece crédito sem juros para o comprador ou aceita um título a receber com taxa de juros abaixo do mercado do comprador como contrapartida pela venda de produtos. A taxa de juros imputada é a mais claramente determinável entre ambas:

(a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emitente com índice de crédito similar; ou
(b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos produtos ou serviços.

A entidade deve reconhecer a diferença entre o valor presente de todos os recebimentos futuros e o valor nominal da contraprestação como receita de juros de acordo com os itens 23.28 e 23.29 e Seção 11.

Troca de produtos ou serviços

23.6 A entidade não deve reconhecer receita:

(a) quando produtos ou serviços são trocados por produtos ou serviços que são de natureza e valor similar; ou

(b) quando produtos e serviços são trocados por produtos ou serviços não similares mas a transação não tem substância comercial.

23.7 A entidade deve reconhecer receita quando os produtos são vendidos ou serviços são trocados por produtos ou serviços não similares em transação que tem substância comercial. Nesse caso, a empresa deve mensurar a transação pelo:

(a) valor justo dos produtos e serviços recebidos ajustados pelo valor de qualquer caixa ou equivalente transferido;
(b) se o valor (a) não pode ser mensurado de forma confiável, então pelo valor justo dos produtos ou serviços fornecidos, ajustados por qualquer valor de caixa ou equivalentes transferidos; ou
(c) se o valor justo tanto dos ativos recebidos quanto dos ativos fornecidos não pode ser avaliado de forma confiável, então a mensuração é pelo valor contábil do ativo fornecido, ajustado pelo valor de qualquer caixa ou equivalente de caixa transferido.

Identificação da transação de receita

23.8 A entidade normalmente aplica os critérios de reconhecimento de receita nesta seção separadamente para cada transação. Entretanto, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para os componentes separadamente identificáveis de uma transação única quando necessário para refletir a essência da transação. Por exemplo, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para os componentes identificáveis separadamente de uma transação única quando o preço de venda do produto inclui um valor identificável para subsequente manutenção. Inversamente, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para duas ou mais operações juntas quando elas estão ligadas de tal forma que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de transações como um todo.

Por exemplo, a entidade aplica os critérios de reconhecimento a duas ou mais transações juntas quando ela vende produtos e, ao mesmo tempo, entra em acordo separado para recomprar os produtos em outra data, dessa forma negando o efeito essencial da transação.

23.9 Algumas vezes, como parte da transação de venda, a entidade concede ao seu cliente um prêmio de fidelidade que o cliente pode resgatar no futuro, gratuitamente, ou com descontos em produtos ou serviços. Nesse caso, de acordo com o item 23.8, a entidade deve contabilizar os créditos prêmios como componente identificável separadamente da transação inicial de venda. A entidade deve alocar o valor justo do montante recebido ou a receber no que tange à primeira venda entre os créditos recompensa e os outros componentes da venda. A contraprestação alocada aos créditos recompensa devem ser avaliados com referência ao seu valor justo, por exemplo, o valor pelo qual os prêmios poderiam ser vendidos separadamente.

Venda de produtos

23.10 A entidade deve reconhecer a receita originada na venda de produtos quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes a propriedade dos produtos;
(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos produtos vendidos em grau normalmente associado à propriedade, nem efetivo controle de tais produtos;
(c) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;
(d) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade;
(e) os custos incorridos ou a incorrer com relação à transação podem ser mensurados de forma confiável.

23.11 A avaliação de quando a entidade transferiu os riscos e benefícios significativos de propriedade ao comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência do título legal ou a transferência da posse para o comprador. Esse é o caso para a maioria das vendas a varejo. Em outros casos, a transferência de riscos e benefícios de propriedade ocorre em momento diferente da transferência do título legal ou a passagem da posse.

23.12 A entidade não reconhece a receita se ainda retém riscos significativos de propriedade. Exemplos de situações na qual a entidade pode reter os riscos e benefícios significativos de propriedade são:

(a) quando a entidade retém uma obrigação por desempenho insatisfatório não coberto por garantias normais;
(b) nos casos em que o recebimento da receita é dependente da venda dos produtos pelo comprador (genuína consignação);
(c) quando os produtos enviados estão sujeitos à instalação e a instalação é uma parte significativa do contrato que ainda não foi completado;
(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda, ou a critério do comprador sem qualquer razão, e a entidade não tem certeza sobre a probabilidade do retorno.

23.13 Se a entidade retiver apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Por exemplo, vendedor reconhece a receita quando ele retêm o título legal dos produtos somente para proteger a liquidez do valor devido. Similarmente, a entidade reconhece a receita quando ela oferece reembolso se o cliente encontra algum problema no produto ou não está satisfeito por outras razões, e a entidade pode estimar as devoluções de forma confiável. Em tais casos, a entidade reconhece a provisão para devoluções de acordo com a Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e

Ativos Contingentes.

Prestação de serviços

23.14 Quando o resultado de transação envolvendo a prestação de serviços pode ser estimada de forma confiável, a entidade pode reconhecer a receita associada com a transação por referência ao estágio de execução da transação ao final do período de referência (chamado algumas vezes como o método de percentagem completada). O resultado de transação pode ser avaliado de forma confiável quando todas as condições a seguir são satisfeitas:

(a) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;
(b) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade;
(c) o estágio de execução da transação ao final do período de referência pode ser mensurado de forma confiável;
(d) os custos incorridos para a transação e os custos para completar a transação podem ser mensurados de forma confiável.

Os itens 23.21 a 23.27 fornecem orientação para a aplicação do método de percentagem de execução.

23.15 Quando os serviços são executados por um número indeterminado de atos durante um período especificado de tempo, a entidade reconhece a receita em uma base linear durante o período especificado a não ser que exista evidência de que algum outro método represente melhor o estágio de execução. Quando um ato específico é muito mais relevante do que qualquer outro ato, a entidade adia o reconhecimento da receita até que o ato relevante seja executado.

23.16 Quando o resultado da transação envolvendo a prestação de serviços não pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida das despesas reconhecidas que são recuperáveis.

Contrato de construção

23.17 Quando o resultado de contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente, tendo por referência o estágio de execução da atividade contratual na data do balanço (muitas vezes referido como método de percentagem completada). Estimativa confiável do resultado requer estimativas confiáveis do estágio de conclusão, custos futuros e riscos de cobrança do faturamento. Os itens 23.21 a 23.27 fornecem orientação para a aplicação do método de percentagem completada.

23.18 As exigências desta seção são usualmente aplicadas separadamente para cada contrato de construção. Entretanto, em algumas circunstâncias é necessário aplicar esta seção aos componentes separadamente identificáveis de um contrato único ou a um grupo de contratos de forma a refletir a substância do contrato ou

grupo de contratos.

23.19 Quando um contrato cobre diversos ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção em separado quando:

(a) propostas separadas foram submetidas para cada ativo;
(b) cada ativo foi submetido à negociação separada, e o empreiteiro e o cliente são capazes de aceitar ou rejeitar aquela parte do contrato relacionada a cada ativo; e
(c) os custos e receitas de cada ativo podem ser identificados.

23.20 Um grupo de contratos, seja com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um único contrato de construção quando:

(a) o grupo de contratos é negociado como um pacote único;
(b) os contratos estão tão intimamente interrelacionados que eles são, de fato, parte de um projeto único com uma margem de lucro geral; e
(c) os contratos são executados simultaneamente ou em sequência contínua.

Método de percentagem completada

23.21 Esse método é usado para reconhecer receita originada pela prestação de serviços (ver itens 23.14 a 23.16) e originada de contratos de construção (ver itens 23.17 a 23.20). A entidade deve rever e, quando necessário, revisar as estimativas de receita e custos à medida que a transação de serviço ou o contrato de construção progride.

23.22 A entidade deve determinar o estágio de execução de transação ou contrato usando o método que mensure da maneira mais confiável o trabalho executado. Métodos possíveis incluem:

(a) a proporção em que os custos incorridos dos trabalhos executados até a data em relação aos custos totais estimados. Custos incorridos dos trabalhos executados até a data não incluem custos relacionados a atividades futuras, tais como para materiais para futura utilização ou aplicação ou pagamento antecipado;
(b) pesquisas para levantamento ou medição do trabalho executado;
(c) grau de execução pela proporção física da transação de serviço ou contrato de trabalho.

Pagamentos parcelados e adiantamentos recebidos de clientes muitas vezes não refletem o trabalho executado.

23.23 A entidade deve reconhecer os custos que tem relação com atividade futura na transação ou contrato, tal como para materiais para futura utilização ou aplicação ou pagamento antecipado, como um ativo se for provável que os custos serão recuperados.

23.24 A entidade deve reconhecer como despesa imediatamente quaisquer custos cuja recuperação não é provável.

23.25 Quando o resultado de contrato de construção não pode ser estimado de forma confiável:

(a) a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida que os custos do contrato incorridos sejam prováveis de serem recuperáveis; e
(b) a entidade deve reconhecer os custos do contrato como despesa no período em que são incorridos.

23.26 Quando for provável que os custos totais do contrato serão superiores a receita total do contrato em contrato de construção, o prejuízo esperado deve ser reconhecido como despesa imediatamente, mediante provisão para contrato oneroso (ver Seção 21).

23.27 Se a certeza de cobrança de valor já reconhecido como receita de contrato não for mais provável, a entidade deve reconhecer o valor incobrável como despesa, ao invés de ajustar o valor da receita do contrato.

Juros, *royalties* e dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado)

23.28 A entidade deve reconhecer a receita originada do uso, por terceiros, dos ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos (ou outras distribuições de resultado) de acordo com as bases determinadas no item 23.29 quando:

(a) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
(b) o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável.

23.29 A entidade deve reconhecer a receita de acordo com as seguintes bases:

(a) os juros são reconhecidos usando o método da taxa efetiva de juros, como descrito nos itens 11.15 a 11.20;
(b) os *royalties* são reconhecidos pelo regime de competência de acordo com a substância do acordo;
(c) os dividendos ou outras distribuições de resultado são reconhecidos quando o direito do acionista ou sócio de receber o pagamento estiver estabelecido.

Divulgação

Divulgação geral sobre receita

23.30 A entidade deve divulgar:

(a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas, incluindo os métodos adotados para determinar o estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;
(b) o valor de cada categoria de receita reconhecida durante o período, mostrando separadamente, pelo menos, a receita originada de:

(i) venda de produtos;
(ii) prestação de serviços;
(iii) juros;
(iv) *royalties;*
(v) dividendos (ou outras distribuições de resultado);
(vi) comissões;
(vii) subvenções governamentais;
(viii) quaisquer outros tipos significativos de receita.

Divulgação relacionada a receita de contrato de construção

23.31 A entidade deve divulgar o seguinte:

(a) o valor de receita do contrato reconhecido como receita no período;
(b) os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período;
(c) os métodos usados para determinar o estágio de execução dos contratos em andamento.

23.32 A entidade deve apresentar:

(a) o valor bruto devido por clientes dos contratos por trabalhos executados e não recebidos, como ativo;
(b) o valor bruto devido aos clientes como passivo, relativo aos contratos por trabalhos recebidos e não executados.

Apêndice da Seção 23
Exemplos de reconhecimento de receita

Este apêndice acompanha, mas não faz parte da Seção 23. Os exemplos se concentram em aspectos específicos de alguns tipos de operação e não correspondem a uma discussão exaustiva de todos os fatores relevantes que possam influenciar o reconhecimento das receitas. Os exemplos, de maneira geral, partem do princípio de que o valor da receita pode ser confiavelmente mensurado, que é provável que os benefícios econômicos fluirão para a entidade e que as despesas incorridas ou a serem incorridas podem ser confiavelmente mensuradas.

Venda de produtos

A lei em diferentes países pode fazer com que a conformidade com os critérios de

reconhecimento na Seção 23 se dê em tempos diferentes. Em especial, a lei pode determinar o ponto no tempo em que a empresa transfere os riscos e benefícios significativos de propriedade. Portanto, os exemplos neste apêndice precisam ser lidos no contexto das leis relacionadas à venda de produtos no país no qual a transação acontece.

1. Venda faturada e não entregue

Refere-se à modalidade de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador, porém este detém a propriedade e aceita a fatura. Nesses casos, a receita é reconhecida quando o comprador passa a deter a propriedade, desde que:

(a) seja provável que a entrega seja efetuada;
(b) o item esteja no estoque do vendedor, identificado e pronto para entrega ao comprador no momento em que a venda é reconhecida;
(c) o comprador forneça instruções específicas relacionadas ao adiamento da entrega; e
(d) as condições de pagamento sejam as usualmente praticadas.

A receita não é reconhecida quando existe apenas a intenção de adquirir ou produzir as mercadorias a tempo para a entrega.

2. Bens expedidos sujeitos a condições

(a) *Instalação e inspeção:* a receita é normalmente reconhecida quando o comprador aceita a entrega, e a instalação e a inspeção foram concluídas. No entanto, a receita pode ser reconhecida imediatamente após a aceitação da entrega pelo comprador quando:

(i) o processo de instalação for de natureza simples, como, por exemplo, a instalação de aparelho de televisão previamente testado na fábrica e a instalação se limita a desembalar e proceder aos ajustes de voltagem e imagem; ou
(ii) a inspeção for feita unicamente para fins de determinação final dos preços dos contratos, como por exemplo, remessas de minério de ferro, açúcar ou soja.

(b) *Direito de devolução*: quando o comprador tiver negociado o direito, mesmo que limitado, de devolver a mercadoria adquirida, e há incerteza sobre a efetiva conclusão da venda, a receita é reconhecida quando houver aceitação formal do comprador ou os bens tenham sido entregues e o tempo de rejeição tenha expirado.
(c) *Venda, pelo comprador, por conta e ordem do vendedor*: a receita é reconhecida pelo remetente apenas quando as mercadorias são vendidas pelo comprador a um terceiro. O mesmo se aplica à consignação em que, na essência, o comprador somente adquire a mercadoria do vendedor quando ele, comprador, a vende a terceiros.

(d) *Entrega da mercadoria condicionada ao recebimento do caixa:* a receita é reconhecida quando a entrega for concluída e o caixa for recebido pelo vendedor ou seu agente (por exemplo, venda pelo correio).

3. *Vendas nas quais as mercadorias são entregues somente quando o comprador fizer o pagamento final de uma série de prestações*

A receita de tais vendas é reconhecida quando da entrega da mercadoria correspondente. No entanto, quando a experiência indicar que a maior parte dessa modalidade de venda é concretizada, a receita pode ser reconhecida a partir do momento em que uma parcela significativa do valor total do objeto da compra tenha sido recebida pelo vendedor, desde que as mercadorias estejam disponíveis no estoque, devidamente identificadas e prontas para entrega ao comprador.

4. *Adiantamentos de clientes, totais ou parciais, para a entrega futura de bens que não se encontram no estoque*

Incluem-se nesses casos os produtos que ainda devem ser fabricados ou que devem ser entregues diretamente ao cliente por terceiro; a receita é reconhecida quando as mercadorias são entregues ao comprador.

5. *Contratos de venda e recompra (exceto operações de swap) de bens*

São casos em que o vendedor, no momento da venda, concorda com a recompra dos mesmos bens em data posterior, ou o vendedor tem a opção de recompra, ou o comprador tem a opção de exigir a recompra, pelo vendedor, dos bens adquiridos. Em se tratando de acordo de recompra de ativo que não seja financeiro, os termos do acordo devem ser analisados para verificar se, de fato, o vendedor transferiu os riscos e os benefícios de propriedade para o comprador. Se isso ocorrer, a receita pode ser reconhecida. Se, por outro lado, o vendedor reteve os riscos e os benefícios inerentes à propriedade do produto comercializado, embora a propriedade legal possa ter sido transferida, a transação é um acordo de financiamento e não dá origem a receitas. Sobre a venda e recompra de acordo sobre instrumentos financeiros, consultar a orientação da Seção 11.

6. *Vendas a intermediários, tais como distribuidores e revendedores, para revenda*

A receita de tais vendas é geralmente reconhecida quando os riscos e benefícios da propriedade forem transferidos. Quando, na essência, o comprador está atuando como agente, a venda é tratada como venda consignada.

7. *Assinaturas de publicações e itens similares*

Quando os itens envolvidos possuem valores semelhantes ao longo do tempo, a receita é reconhecida em bases lineares ao longo do período em que os itens são despachados. Quando os itens variam de valor, de período a período, a receita é reconhecida em função do valor de venda do item despachado, proporcionalmente ao valor total estimado das vendas de todos os itens abrangidos pela assinatura.

8. Vendas para recebimento parcelado (em prestação)

A receita atribuível ao preço de venda, líquido de juros, é reconhecida à data da venda. O preço de venda é o valor presente da contraprestação, descontando-se das parcelas a receber a taxa de juro imputada. Os juros são reconhecidos como receita à medida que são gerados, utilizando-se o método da taxa efetiva de juro.

9. Contratos para a construção de imóveis

A entidade que constroi imóveis, diretamente ou por meio de subcontratados, e firma contrato com um ou mais compradores antes que a construção esteja concluída, deve contabilizar o contrato como venda de serviços, usando o método de percentagem completada, apenas se:

(a) o comprador for capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel antes do início da construção e/ou especificar as principais alterações estruturais enquanto a construção estiver em andamento (se ele exercer essa capacidade ou não); ou
(b) o comprador adquire e fornece materiais de construção e a entidade fornece apenas serviços de construção.

Se for exigido da entidade que ela forneça serviços juntamente com os materiais de construção para desempenhar sua obrigação contratual de entregar imóveis ao comprador, o contrato será contabilizado como venda de produtos. Neste caso, o comprador não obtém controle dos riscos e benefícios significativos de propriedade das obras em andamento em seu estado atual à medida que a construção avança. Mais propriamente, a transferência ocorre apenas na entrega do imóvel completo ao comprador.

10. Venda com prêmio por fidelidade do cliente

A entidade vende o produto A por $ 100. Compradores do produto A recebem um crédito-prêmio que permite comprar o produto B por $ 10. O preço normal de venda do produto B é $ 18. A entidade estima que 40% dos compradores do produto A usarão seu prêmio e comprarão o produto B por $ 10. O preço normal de venda do produto A, após levar em consideração os descontos normalmente oferecidos mas que não estão disponíveis durante esta promoção, é $ 95.

O valor justo do crédito-prêmio é 40% x [$ 18 – $ 10] = $ 3.20. A entidade aloca a receita total de $ 100 entre o produto A e o crédito prêmio por referência aos seus respectivos valores justos de $ 95 e $ 3.20 respectivamente. Portanto:

(a) a receita para o produto A é $ 100 × [$ 95 / ($ 95 + $ 3.20)] = $ 96.74;

(b) a receita para o produto B é $ 100 × [$ 3.20 / ($ 95 + $ 3.20)] = $ 3.26.

Prestação de serviços

11. Taxas de instalação

Taxas de instalação são reconhecidas como receita tomando por referência a fase de execução da instalação, a menos que seja incidental à venda do produto, quando o reconhecimento se fará no reconhecimento da venda do produto.

12. Taxas de manutenção incluídas no preço do produto

Quando o preço de venda do produto inclui o valor identificável de serviços subsequentes (por exemplo, atendimento pós-venda), esse valor é diferido e reconhecido como receita durante o período em que o atendimento é prestado. O montante diferido é aquele que irá cobrir os custos esperados dos serviços no âmbito do contrato, juntamente com uma margem de lucro razoável sobre esses serviços.

13. Comissões de publicidade

Comissões de publicidade são reconhecidas quando o respectivo anúncio ou comercial são apresentados ao público. Comissões relacionadas à produção publicitária (criação, texto, etc.) são reconhecidas tomando por base a fase de execução da produção.

14. Comissões de agentes de seguro

Comissões recebidas ou a receber que não requeiram que o agente preste serviços adicionais à venda são reconhecidas como receita pelo agente na data do efetivo início ou renovação das respectivas apólices. No entanto, se for provável que o agente venha a ser obrigado a prestar serviços adicionais durante o período de vigência da apólice, a comissão, ou parte dela, é diferida e reconhecida como receita durante o período em que a apólice estiver em vigor.

15. Venda de ingressos em eventos

Receitas provenientes de apresentações artísticas, banquetes e outros eventos especiais são reconhecidas quando o evento ocorre. Quando os ingressos para uma série de eventos são vendidos, a comissão é atribuída a cada evento, em base que reflita individualmente o grau em que os serviços foram prestados.

16. Taxa de matrícula

A receita é reconhecida ao longo do período em que as aulas são ministradas.

17. Taxas de adesão a clubes e entidades sociais

O reconhecimento das receitas depende da natureza dos serviços prestados. Se a taxa só permite adesão e todos os outros produtos ou serviços são pagos, separadamente ou se houver uma assinatura anual, a receita da taxa é reconhecida quando não houver nenhuma incerteza significativa quanto ao seu recebimento. Se a taxa de membro dá direito a serviços ou publicações a serem prestados

durante o período de adesão, ou de compra de bens ou serviços a preços inferiores aos praticados para não membros, a receita é reconhecida em base que reflita a tempestividade, natureza e valor dos benefícios fornecidos.

Taxas de franquia

Taxas de franquia podem cobrir o fornecimento inicial e subsequente de serviços, equipamentos e outros ativos corpóreos, e *know-how*. Consequentemente, taxas de franquia são reconhecidas como receita em base que reflita a finalidade para a qual as taxas foram cobradas. Os métodos de reconhecimento de taxas de franquia a seguir são adequados.

18. Fornecimento de equipamentos e outros ativos tangíveis

O montante, com base no valor justo dos ativos vendidos, é reconhecido como receita quando os itens são entregues ou quando da transferência da titularidade.

19. Prestações de serviços iniciais e subsequentes

As taxas para a prestação contínua de serviços – sejam elas parte da taxa inicial ou taxa à parte – são reconhecidas como receitas à medida que os serviços forem prestados. Quando a taxa à parte não cobre o custo da prestação contínua de serviços além de proporcionar um lucro razoável, parte da taxa inicial, suficiente para cobrir os custos da prestação de serviços e continuar a proporcionar um lucro razoável sobre esses serviços, deve ser diferida e reconhecida como receita à medida que os serviços são prestados.

O acordo de franquia pode prever que o franqueador fornecerá equipamentos, estoques ou outros ativos corpóreos a um preço inferior ao cobrado para terceiros ou a um preço que não contempla um lucro razoável sobre as vendas. Nessas circunstâncias, parte da taxa inicial, suficiente para cobrir o excedente dos custos estimados e para proporcionar um lucro razoável sobre as vendas, é diferida e reconhecida durante o período em que os bens provavelmente venham a ser vendidos ao franqueado. O saldo da taxa inicial é reconhecido como receita quando o desempenho de todos os serviços iniciais e as outras obrigações exigidas do franqueador (tais como a assistência com a escolha do local, o treinamento do pessoal, financiamento e publicidade) tiverem sido substancialmente cumpridos.

Os serviços iniciais e outras obrigações dentro do acordo de franquia numa área podem depender do número de estabelecimentos nessa área. Nesse caso, as taxas atribuíveis aos serviços iniciais são reconhecidas como receita na proporção do número de estabelecimentos para os quais os serviços iniciais tenham sido substancialmente completados.

Se a taxa inicial é cobrada durante um período prolongado e há incerteza significativa se será recebida integralmente, a taxa é reconhecida na medida em que as parcelas são recebidas.

20. Taxas de franquia recebidas continuadamente.

Taxas cobradas pela utilização contínua de direitos concedidos pelo contrato ou por outros serviços prestados durante a vigência do contrato são reconhecidas como receita quando os serviços forem prestados ou os direitos, utilizados.

21. Transações de agenciamento

Podem ocorrer situações em que o franqueador atue como agente do franqueado. Por exemplo, o franqueador pode contratar fornecimento e entrega de produtos ao franqueado, sem obter qualquer ganho na operação. Portanto, essas operações não dão origem a receitas.

22. Receitas decorrentes do desenvolvimento de software personalizado

Receitas auferidas com o desenvolvimento de *software*s personalizados são reconhecidas tomando como referência o estágio de desenvolvimento, e devem também contemplar os serviços pós-venda.

Juros, *royalties* e dividendos (ou outras formas de distribuição de resultado)

23. Taxas de licenciamento e royalties

Taxas ou *royalties* recebidos em decorrência da cessão dos direitos de uso dos ativos da entidade (tais como marcas, patentes, *software*, direitos autorais de composição, produção cinematográfica, etc.) são normalmente reconhecidos em conformidade com a substância do contrato. De forma prática, o reconhecimento pode ocorrer linearmente, durante o prazo contratual, como, por exemplo, de licença de direito de uso de certa tecnologia por um período específico.

A cessão de direitos mediante valor fixo ou garantia não reembolsável sob contrato que não possa ser cancelado que autoriza o licenciado a explorar esses direitos livremente e que não incumbe qualquer obrigação ao cedente da licença, é, em substância, uma venda. Um exemplo é um contrato de uso de *software* quando a cedente da licença não tem obrigações posteriores à entrega. Outro exemplo é a concessão dos direitos de exibição de filme em mercados em que aquele que outorga a licença não tem qualquer controle sobre o distribuidor e não espera receber nenhuma receita relativa à venda de ingressos. Nesses casos, a receita é reconhecida no momento da venda.

Em alguns casos, a receita de licença ou *royalty* está condicionada à ocorrência de evento futuro. Nesses casos, a receita é reconhecida somente quando for provável que a licença ou *royalty* venham a ser recebidos, o que ocorre normalmente após a realização do evento.

Seção 24

Subvenção Governamental

Alcance desta seção

24.1 Esta seção especifica a contabilização para todas as subvenções governamentais. Subvenção governamental é uma assistência pelo governo na forma de transferência de recursos para a entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

24.2 As subvenções governamentais não incluem aquelas formas de assistência governamental que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

24.3 Esta seção não abrange as assistências governamentais que são concedidas para a entidade na forma de benefícios que são disponíveis na determinação do resultado tributável, ou que são determinadas ou limitadas com base nos tributos a pagar sobre o lucro. Exemplos de tais benefícios são: isenções temporárias, créditos de tributos sobre investimentos, provisão para depreciação acelerada e taxas reduzidas de tributos sobre o lucro. A Seção 29 Tributos sobre o Lucro trata da contabilização dos tributos sobre o lucro.

Reconhecimento e mensuração

24.4 A entidade deve reconhecer as subvenções governamentais da seguinte forma:

(a) a subvenção que não impõe condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem líquidas e certas;
(b) a subvenção que impõe determinadas condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita apenas quando as condições de desempenho forem atendidas;
(c) as subvenções recebidas antes dos critérios de reconhecimento de receita serem satisfeitos são reconhecidas como um passivo.

24.5 A entidade deve mensurar as subvenções pelo valor justo do ativo recebido ou recebível.

Divulgação

24.6 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre subvenções governamentais:

(a) a natureza e os valores de subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
(b) condições não atendidas e outras contingências ligadas às subvenções governamentais que não tenham sido reconhecidas no resultado;

(c) indicação de outras formas de assistência governamental da qual a entidade tenha diretamente se beneficiado.

24.7 Para o propósito da divulgação exigida pelo item 24.6(c), assistência governamental é a ação pelo governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um conjunto de entidades que atendam a critérios especificados. Exemplos incluem assistências técnicas e de comercialização gratuitas, concessão de garantias e empréstimos sem juros ou com juros baixos.

Seção 25
Custos de Empréstimos

Alcance desta seção

25.1 Esta seção especifica a contabilização para os custos de empréstimos. Custo de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. Os custos de empréstimos incluem:

(a) despesa de juros calculada por meio da utilização do método da taxa efetiva de juros conforme descrito na Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos;
(b) encargos financeiros relativos aos arrendamentos mercantis financeiros reconhecidos em conformidade com a Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil;
(c) variações cambiais provenientes de empréstimos em moeda estrangeira na extensão em que elas são consideradas como ajustes nos custos dos juros.

Reconhecimento

25.2 A entidade deve reconhecer todos os custos de empréstimos como despesa no resultado no período em que são incorridos.

Divulgação

25.3 O item 5.5(b) exige a divulgação dos custos de financiamento. O item 11.48(b) exige a divulgação do total da despesa de juros (utilizando o método da taxa efetiva de juros) para os passivos financeiros que não estão mensurados pelo valor justo por meio do resultado. Esta seção não exige qualquer divulgação adicional.

Seção 26
Pagamento Baseado em Ações

Alcance desta seção

26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações incluindo:

(a) transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, nas quais a entidade adquire produtos ou serviços como contrapartida pelos títulos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ações);
(b) transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, nas quais a entidade adquire produtos ou serviços incorrendo em obrigações com os fornecedores desses produtos ou serviços por valores que sejam baseados no preço (ou valor) das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade; e
(c) transações nas quais a entidade recebe ou adquire produtos ou serviços e os termos do acordo conferem à entidade ou ao fornecedor dos produtos ou serviços a opção da entidade liquidar a transação em dinheiro (ou outros ativos), ou por meio da emissão de títulos patrimoniais.

26.2 As transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro incluem direitos sobre a valorização de ações. Por exemplo, a entidade pode conceder direitos sobre a valorização de suas ações aos empregados como parte dos seus pacotes de remuneração, segundo o qual os empregados tornam-se detentores do direito de receber pagamento futuro em dinheiro (em vez de instrumento patrimonial), baseado no aumento do preço das ações da entidade acima de um nível especificado, ao longo de um período de tempo especificado. Ou a entidade pode conceder a seus empregados o direito de receber pagamento futuro em dinheiro concedendo-lhes o direito sobre ações (incluindo ações a serem emitidas por exercício de opções de ações), que sejam resgatáveis, ou de forma obrigatória (como por exemplo, por término do vínculo empregatício), ou por opção dos empregados.

Reconhecimento

26.3 A entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em transação de pagamento baseada em ações quando ela obtiver os produtos, ou conforme os serviços são recebidos. A entidade deve reconhecer um aumento correspondente no patrimônio líquido se os produtos ou serviços forem recebidos em transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais, ou deve reconhecer um passivo caso os bens ou serviços sejam adquiridos em transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro.

26.4 Quando os bens ou serviços recebidos ou adquiridos em transação de pagamento baseada em ações não se qualificarem para serem reconhecidos como ativos, a entidade deve reconhecê-los como despesa.

Reconhecimento quando existem condições de aquisição

26.5 Se os pagamentos baseados em ações concedidos aos empregados fornecerem os direitos de aquisição imediatamente, não se exige que o empregado complete determinado período de serviço antes de se tornar incondicionalmente detentor desses pagamentos baseados em ações. Na ausência de evidência contrária, a entidade deve assumir os serviços prestados pelo empregado como a importância recebida pelos pagamentos baseados em ações que os empregados receberam. Neste caso, na data de concessão, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos na totalidade, como aumento correspondente no patrimônio líquido ou no passivo.

26.6 Se os pagamentos baseados em ações concedidos não fornecerem os direitos de aquisição até que o empregado complete determinado período de serviço, a entidade deve assumir que os serviços, a serem prestados pela contraparte como importância pelos pagamentos baseados em ações, serão recebidos no futuro, ao longo do período de aquisição dos direitos. A entidade deve contabilizar esses serviços conforme eles sejam prestados pelo empregado ao longo do período aquisitivo dos direitos, como aumento correspondente no patrimônio líquido (ou no passivo se pagamento em dinheiro).

Mensuração de transação de pagamento baseado em ações liquidada pela entrega de títulos patrimoniais

Princípios de mensuração

26.7 Para as transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o aumento correspondente no patrimônio líquido, pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, a não ser que o valor justo não possa ser estimado de maneira confiável. Se a entidade não puder estimar o valor justo dos bens ou serviços recebidos de maneira confiável, a entidade deve mensurar seus valores, e o aumento correspondente, no patrimônio líquido, com base no valor justo dos títulos patrimoniais concedidos. Para aplicar essa exigência para as transações com empregados e outras partes fornecedoras de serviços similares, a entidade deve mensurar o valor justo dos serviços recebidos com base no valor justo dos títulos patrimoniais concedidos, porque normalmente não é possível estimar de maneira confiável o valor justo dos serviços recebidos.

26.8 Para as transações com empregados (incluindo outras partes fornecedoras de serviços similares), o valor justo dos títulos patrimoniais deve ser mensurado na data de concessão. Para as transações com partes que não são empregados, a data de mensuração é a data em que a entidade obtém os bens ou que a contraparte presta o serviço.

26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho. Por exemplo, a concessão de ações ou opções de ações a um empregado é normalmente condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Podem existir condições de

desempenho que precisam ser atendidas, tais como o alcance de determinado crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). Todas as condições de aquisição relacionadas somente com serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder. Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, se necessário, caso novas informações indicarem que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que efetivamente foi adquirido. Todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e opções de ações na data de mensuração, sem ajuste subsequente, independentemente do resultado.

Ações

26.10 A entidade deve mensurar o valor justo de ações (e os bens ou serviços relacionados que foram recebidos) utilizando a seguinte hierarquia de mensuração de três níveis:

(a) se o preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais concedidos, use esse preço;
(b) se o preço de mercado observável não estiver disponível, mensure o valor justo dos títulos patrimoniais concedidos utilizando dados de mercados observáveis específicos da entidade tais como:

(i) transação recente com as ações da entidade; ou
(ii) recente avaliação independente e justa da entidade ou de seus principais ativos;

(c) se o preço de mercado observável não estiver disponível e obter uma mensuração confiável do valor justo de acordo com (b) for impraticável, uma medida indireta do valor justo de ações ou direitos sobre a valorização de ações, utilizando um método de avaliação que use dados de mercado na maior extensão praticável, para estimar qual seria o preço desses títulos patrimoniais na data de concessão, em transação sem favorecimento, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar. Os administradores da entidade devem utilizar seu julgamento para aplicar o método de avaliação mais apropriado para a determinação do valor justo. Qualquer método de avaliação utilizado deve ser consistente com as metodologias de avaliação geralmente aceitas aplicáveis para títulos patrimoniais.

Opções de ações e direitos sobre a valorização de ações liquidados pela entrega de títulos patrimoniais

26.11 A entidade deve mensurar o valor justo de opções de ações e de direitos sobre a

valorização de ações liquidados pela entrega de títulos patrimoniais (e os bens ou serviços relacionados que foram recebidos) utilizando a seguinte hierarquia de três níveis de mensuração :

(a) se o preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais concedidos, use esse preço;
(b) se o preço de mercado observável não estiver disponível, mensure o valor justo de opções de ações e de direitos sobre a valorização de ações utilizando dados de mercados observáveis específicos da entidade tal como uma recente transação com opções de ações;
(c) se o preço de mercado observável não estiver disponível e obter uma mensuração confiável do valor justo de acordo com (b) for impraticável adote uma medida indireta do valor justo de opções de ações ou de direitos sobre a valorização de ações, utilizando modelo de precificação de opções. As entradas do modelo (tais como preço médio ponderado da ação, preço de exercício, volatilidade esperada, vigência da opção, dividendos esperados, e taxa de juros livre de risco) deveriam utilizar dados de mercado na maior extensão possível. O item 26.10 fornece orientação sobre a determinação do valor justo de ações utilizadas na determinação do preço médio ponderado da ação. A entidade deveria produzir uma estimativa de volatilidade esperada consistente com a metodologia de avaliação utilizada para determinar o valor justo das ações.

Modificação nos termos e condições sob os quais os títulos patrimoniais foram concedidos

26.12 Se a entidade modificar as condições de aquisição de maneira que seja benéfica ao empregado, como por exemplo, a redução do preço de exercício da opção, a redução do período de aquisição, ou a modificação ou eliminação de condição de desempenho, a entidade deve levar em consideração as condições modificadas de aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte forma:

(a) Se a modificação aumentar o valor justo dos títulos patrimoniais concedidos (ou aumentar o número de títulos patrimoniais concedidos), mensurados imediatamente antes e depois da modificação, a entidade deve incluir o valor justo incremental concedido na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos como importância pelos títulos patrimoniais concedidos. O valor justo incremental concedido é a diferença entre o valor justo do título patrimonial modificado e o valor justo do título patrimonial original, ambos estimados na data da modificação. Se a modificação ocorrer ao longo do período de aquisição, o valor justo incremental concedido é incluído na mensuração do montante reconhecido pelos serviços durante o período que vai da data de modificação até a data na qual o titulo patrimonial modificado é adquirido, em adição aos montantes baseados no valor justo da data de concessão dos títulos patrimoniais originais, que é reconhecido ao longo do período de aquisição original remanescente.

(b) Se a modificação reduzir o valor justo total do acordo de pagamento baseado em ações, ou aparentemente não for benéfica ao empregado, a entidade deve, apesar disso, continuar contabilizando os serviços recebidos como contrapartida pelos títulos patrimoniais concedidos como se essa modificação não tivesse ocorrido.

Cancelamento e liquidação

26.13 A entidade deve contabilizar o cancelamento ou a liquidação de prêmio de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais como antecipação da aquisição e, portanto, deve reconhecer imediatamente o valor pelos serviços que, de outra forma, teria sido reconhecido durante o período remanescente de aquisição.

Transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro

26.14 Para as transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, a entidade deve mensurar os produtos ou os serviços adquiridos e o passivo incorrido pelo valor justo do passivo. Até que o passivo seja liquidado, a entidade deve remensurar o valor justo do passivo novamente em cada data de divulgação e na data de liquidação, com quaisquer mudanças no valor justo reconhecidas no resultado do período.

Transação de pagamento baseado em ações com alternativa de liquidação em dinheiro

26.15 Algumas transações de pagamento baseado em ações podem conceder à entidade ou à contraparte a escolha de liquidar a transação em dinheiro (ou outros ativos) ou pela transferência de títulos patrimoniais. Em tal caso, a entidade deve contabilizar a transação como transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro a não ser que:

(a) a entidade tenha a prática de liquidação pela emissão de títulos patrimoniais; ou
(b) a opção não tem substância comercial porque a liquidação em dinheiro não sustenta essa relação, e é provavelmente menor em valor que o valor justo do título patrimonial.

Nas circunstâncias (a) e (b), a entidade deve contabilizar a transação como transação de pagamento baseado em ações, liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais em conformidade com os itens 26.7 a 26.13.

Planos de grupo

26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido por entidade controladora para os empregados de uma ou mais controladas em grupo econômico, e a entidade controladora apresentar demonstrações contábeis

consolidadas utilizando esta Norma ou o conjunto completo das normas do CFC, tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de pagamento baseado em ações (e a respectiva contribuição de capital pela controladora), com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo econômico.

Plano autorizado pelo governo

26.17 Algumas jurisdições possuem programas estabelecidos de acordo com a lei, nos quais investidores em ações (tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados ou futuros). Essas são transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais dentro do alcance desta seção. A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) mensurados na data de concessão.

Divulgação

26.18 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre a natureza e a extensão dos acordos de pagamento baseado em ações que existiram durante o período:

(a) descrição de cada tipo de acordo de pagamento baseado em ações que existiu em algum momento durante o período, incluindo os termos e condições gerais de cada acordo, tais como as condições de aquisição, o prazo máximo das opções concedidas e a forma de liquidação (por exemplo, em dinheiro ou em ações). A entidade que possua, substancialmente, tipos similares de acordos de pagamento baseado em ações pode agregar essa informação;
(b) número e preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um dos seguintes grupos de opções:

(i) em aberto no início do período;
(ii) concedida durante o período;
(iii) perdida durante o período;
(iv) exercida durante o período;
(v) expirada durante o período;
(vi) em aberto no final do período;
(vii) exercível ao final do período.

26.19 Para os acordos de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, a entidade deve divulgar informações sobre como mensurou o valor justo dos bens ou serviços recebidos ou o valor dos títulos patrimoniais concedidos. Se uma metodologia de avaliação foi utilizada, a

entidade deve divulgar o método e suas razões para escolhê-lo.

26.20 Para os acordos de pagamento baseado em ações liquidados em dinheiro, a entidade deve divulgar informações sobre como o passivo foi mensurado.

26.21 Para os acordos de pagamento baseado em ações que foram modificados durante o período, a entidade deve divulgar uma explicação sobre essas modificações.

26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico, e reconhece e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (ver item 26.16).

26.23 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre o efeito de transações de pagamento baseado em ações no resultado da entidade para o período e na sua posição financeira e patrimonial:

(a) a despesa total reconhecida no resultado para o período;
(b) o valor contábil total no final do período dos passivos provenientes de transações de pagamento baseado em ações.

Seção 27
Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Objetivo e alcance

27.1 Uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor recuperável de todo os ativos exceto os seguintes, para os quais outras seções desta Norma estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:

(a) tributos diferidos ativos (ver Seção 29 Tributos sobre o Lucro);
(b) ativos provenientes de benefícios a empregados (ver Seção 28 Benefícios a Empregados);
(c) ativos financeiros dentro do alcance da Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos ou da Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros;
(d) propriedade para investimento mensurada pelo valor justo (ver Seção 16 Propriedade para Investimento);
(e) ativos biológicos e produto agrícola relacionados com a atividade agrícola mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda (ver Seção 34 Atividades Especializadas).

Estoques
Preço de venda menos os custos para completar a produção e vender

27.2 A entidade deve avaliar em cada data de publicação se quaisquer estoques estão

desvalorizados. A entidade deve fazer a avaliação por meio da comparação do valor contábil de cada item do estoque (ou grupo de itens similares – ver item 27.3) com seu preço de venda menos os custos para completar e vender. Se um item de estoque (ou grupo de itens similares) estiver desvalorizado, a entidade deve reduzir o valor contábil do estoque (ou do grupo) para seu preço de venda menos os custos para completar e vender. Essa redução é uma perda por desvalorização e é reconhecida imediatamente no resultado.

27.3 Caso seja impraticável determinar o preço de venda menos os custos para completar e vender dos estoques item a item, a entidade pode agrupar itens do estoque relacionados com a mesma linha de produto que possuem propósitos ou utilizações finais similares e são produzidos e vendidos na mesma área geográfica para os propósitos de avaliação da redução ao valor recuperável.

Reversão de redução ao valor recuperável

27.4 A entidade deve fazer nova avaliação do preço de venda menos custos para completar e vender em cada data de divulgação subsequente. Quando as circunstâncias que originaram anteriormente a desvalorização dos estoques não existirem mais ou quando existir evidência clara do aumento do preço de venda menos custos para completar e vender em razão de mudanças nas circunstâncias econômicas, a entidade deve reverter o valor da desvalorização (isto é, a reversão é limitada ao valor da perda por desvalorização original) de forma que o novo valor contábil seja o menor entre o custo e o valor revisado do preço de venda menos custos para completar e vender.

Outros ativos, exceto estoques
Princípios gerais

27.5 Se, e apenas se, o valor recuperável do ativo for menor que seu valor contábil, a entidade deve reduzir o valor contábil do ativo para seu valor recuperável. Essa redução é uma perda por desvalorização. Os itens 27.11 a 27.20 fornecem orientações sobre a mensuração do valor recuperável.

27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado.

Indicadores de desvalorização

27.7 A entidade deve avaliar em cada data de divulgação se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado. Se tal indicação existir, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Se não existir indicação de desvalorização, não é necessário estimar o valor recuperável.

27.8 Caso não seja possível estimar o valor recuperável do ativo individualmente, a entidade deve estimar o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual

o ativo é parte. Esse pode ser o caso devido ao fato de a mensuração do valor recuperável exigir a projeção de fluxos de caixa, e algumas vezes os ativos individuais não geram fluxos de caixa sozinhos. A unidade geradora de caixa de ativo é o menor grupo identificável de ativos que inclui o ativo e que gera entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de outros grupos de ativos.

27.9 Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) Durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
(b) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado.
(c) As taxas de juros de mercado ou as outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetam materialmente a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de ativo e diminuem o valor justo menos as despesas para vender o ativo.
(d) O valor contábil dos ativos líquidos da entidade é maior do que o valor justo estimado da entidade como um todo (tal estimativa pode ter sido feita, por exemplo, em relação ao potencial de venda de parte ou de toda a entidade).

Fontes internas de informação

(e) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de ativo.
(f) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram no futuro próximo, na medida ou na maneira em que um ativo é utilizado ou espera-se que seja utilizado. Essas mudanças incluem: o ativo tornar-se inativo, planos para descontinuar ou reestruturar a operação na qual o ativo pertence, planos para alienar o ativo antes da data previamente esperada e revisão da vida útil do ativo como definida ao invés de indefinida.
(g) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de ativo é, ou será pior, que o esperado. Nesse contexto, o desempenho econômico inclui os resultados operacionais e os fluxos de caixa.

27.10 Se existir indicação de que um ativo pode ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a entidade deveria revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo e ajustá-lo de acordo com a seção desta Norma que seja aplicável ao ativo (por exemplo, a Seção 17 Ativo Imobilizado e a Seção 18 Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa

de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)), mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

27.11 O valor recuperável de ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo menos despesa para vender e o seu valor em uso. Se não for possível estimar o valor recuperável do ativo individualmente, as orientações nos itens 27.12 a 27.20 para um ativo devem ser interpretadas como referências válidas para uma unidade geradora de caixa do ativo.

27.12 Nem sempre é necessário determinar o valor justo menos despesa para vender de ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo não sofre desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

27.13 Se não existe razão para acreditar que o valor em uso de ativo exceda significativamente seu valor justo menos despesa para vender, o valor justo de venda menos despesa para vender pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será normalmente o caso para um ativo que é mantido para alienação.

Valor justo menos despesa para vender (valor líquido de venda)

27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda. A melhor evidência do valor líquido de venda de ativo é preço de contrato de venda firme em transação em bases comutativas ou preço de mercado em mercado ativo. Se não existir contrato de venda firme ou mercado ativo para o ativo, o valor líquido de venda deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que a entidade poderia obter, na data de divulgação, pela venda do ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, após a dedução das despesas de venda. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes dentro do mesmo setor.

Valor em uso

27.15 O valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter de ativo. O cálculo do valor presente envolve os seguintes passos:

(a) estimar as futuras entradas e saídas de caixa a serem obtidas pelo uso contínuo do ativo e pela sua alienação final; e
(b) aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

27.16 Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso de ativo:

(a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
(b) expectativas sobre possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;
(c) valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa atual de juros livre de risco;
(d) preço para sustentar a incerteza inerente ao ativo;
(e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado considerariam ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.

27.17 Ao mensurar o valor em uso, as estimativas de fluxos de caixa devem incluir:

(a) projeções de entradas de fluxos de caixa provenientes do uso contínuo do ativo;
(b) projeções de saídas de fluxo de caixa que sejam necessariamente incorridas na geração de entradas de fluxos de caixa provenientes do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa decorrentes da preparação do ativo para utilização) e que possam ser diretamente atribuídas, ou alocadas em base razoável e consistente, ao ativo;
(c) fluxos de caixa líquidos que se espera receber (ou pagar) pela alienação do ativo ao final de sua vida útil em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas.

A entidade pode desejar utilizar algum orçamento recente ou previsão para estimar os fluxos de caixa, caso disponível. Para estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes, a entidade pode desejar extrapolar as projeções baseadas em orçamentos ou previsões por meio da utilização de taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a não ser que uma taxa crescente possa ser justificada.

27.18 As estimativas de fluxos de caixa não devem incluir:

(a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou
(b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.

27.19 Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as entradas ou as saídas de caixa futuras estimadas que se espera que ocorram de:

(a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou
(b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

27.20 A taxa de desconto utilizada no cálculo do valor presente deve ser a taxa antes dos tributos, que reflita as avaliações atuais de mercado sobre:

(a) o valor do dinheiro no tempo; e
(b) os riscos específicos do ativo para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa não tenham sido ajustadas.

A taxa de desconto utilizada para mensurar o valor em uso de ativo não deve refletir os riscos para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa tenham sido ajustadas, para evitar a dupla contagem.

Reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização para unidade geradora de caixa

27.21 A perda por desvalorização deve ser reconhecida para unidade geradora de caixa se, e apenas se, o valor recuperável da unidade for menor que o valor contábil da unidade. A perda por desvalorização deve ser alocada para reduzir os valores contábeis dos ativos da unidade na seguinte ordem:

(a) primeiro, para os valores contábeis de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) alocado para a unidade geradora de caixa; e
(b) em seguida, para os outros ativos da unidade de maneira proporcional, com base no valor contábil de cada ativo da unidade geradora de caixa.

27.22 Entretanto, a entidade não deve reduzir o valor contábil de qualquer ativo da unidade geradora de caixa para um valor inferior ao maior dos seguintes valores:

(a) seu valor líquido de venda (se determinável);
(b) seu valor em uso (se determinável); e
(c) zero.

27.23 Qualquer valor excedente da perda por desvalorização que não puder ser alocado para um ativo em razão da restrição mencionada no item 27.22 deve ser alocado para outros ativos da unidade de maneira proporcional, com base nos valores contábeis desses outros ativos.

Exigências adicionais para a redução ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)

27.24 O ágio por expectativa de rentabilidade futura, sozinho, não pode ser vendido. Nem tampouco consegue gerar fluxos de caixa para a entidade que sejam independentes dos fluxos de caixa de outros ativos. Como consequência, o valor justo do ágio não pode ser mensurado diretamente. Portanto, o valor justo do ágio necessita ser obtido pela mensuração do valor justo da unidade geradora de caixa da qual o ágio faz parte.

27.25 Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável, o ágio adquirido em combinação de negócios deve, a partir da data de aquisição, ser alocado para cada unidade geradora de caixa do adquirente que supostamente se beneficiará das sinergias da combinação, independentemente de os outros ativos ou

passivos da entidade adquirida serem atribuídos a essas unidades.

27.26 Parte do valor recuperável de unidade geradora de caixa é atribuível à participação dos não controladores no ágio. Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável em unidade geradora de caixa de propriedade parcial com ágio por expectativa de rentabilidade futura, o valor contábil dessa unidade é ajustado de maneira nocional, antes de ser comparado com o seu valor recuperável, por meio do aumento do valor contábil do ágio alocado à unidade pela inclusão do ágio atribuível à participação dos não controladores. Esse valor contábil ajustado de maneira nocional é então comparado com o valor contábil da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa sofreu desvalorização.

27.27 Se o ágio não puder ser alocado para as unidades geradoras de caixa individuais (ou grupos de unidades geradoras de caixa) em base não arbitrária, então, para o propósito de testar o ágio, a entidade deve testar a redução ao valor recuperável do ágio por meio da determinação do valor recuperável de (a) ou (b):

(a) da entidade adquirida como um todo, se o ágio relacionado com a entidade adquirida não tiver sido integrado. Integrado significa que o negócio adquirido foi reestruturado ou dissolvido pela entidade que divulga ou outras controladas;
(b) o grupo inteiro de entidades, excluindo quaisquer entidades que não tenham sido integradas, caso o ágio seja relacionado com a entidade que tenha sido integrada.

Ao aplicar este item, a entidade necessita separar o ágio em ágio relacionado com as entidades que foram integradas e ágio relacionado com as entidades que não foram integradas. Além disso, a entidade deve seguir as exigências desta seção para unidades geradoras de caixa ao calcular o valor recuperável de, e ao alocar as perdas e reversões de perdas por desvalorização para os ativos pertencentes a, entidade ou grupo de entidades adquiridas.

Reversão de perda por desvalorização

27.28 A perda por desvalorização reconhecida para o ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura não deve ser revertida em período subsequente.

27.29 Para todos os outros ativos exceto o ágio, a entidade deve avaliar, em cada data de divulgação, se existe qualquer indicação de que uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores possa não existir mais ou possa ter diminuído. Indicações de que a perda por desvalorização possa ter diminuído ou possa não existir mais são geralmente o oposto daquelas dispostas no item 27.9. Se tal indicação existir, a entidade deve determinar se toda ou parte da perda por desvalorização anterior deve ser revertida. O procedimento para fazer essa determinação depende se a perda por desvalorização anterior do ativo foi feita sobre:

(a) o valor recuperável desse ativo individual (ver item 27.30); ou
(b) o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte (ver item 27.31).

Reversão quando o valor recuperável foi estimado para ativo individual desvalorizado

27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo individual desvalorizado, as seguintes exigências se aplicam:

(a) a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo na data de divulgação corrente;
(b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado;
(c) a reversão da perda por desvalorização não deve aumentar o valor contábil do ativo acima do valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização) caso nenhuma perda por desvalorização tivesse sido reconhecida em anos anteriores;
(d) após a reversão da perda por desvalorização ser reconhecida, a entidade deve ajustar a despesa de depreciação (amortização) para o ativo em períodos futuros, de modo a alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se algum), em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão quando o valor recuperável foi estimado para unidade geradora de caixa

27.31 Quando a perda por desvalorização original foi baseada no valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence, as seguintes exigências se aplicam:

(a) a entidade deve estimar o valor recuperável dessa unidade geradora de caixa na data do balanço;
(b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor contábil, esse excesso é uma reversão de perda por desvalorização. A entidade deve alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio de maneira proporcional aos valores contábeis desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os ativos individuais e reconhecidas imediatamente no resultado;
(c) ao alocar a reversão da perda por desvalorização para a unidade geradora de caixa, a reversão não deve aumentar o valor contábil de quaisquer ativos acima do menor valor entre:

(i) seu valor recuperável; e
(ii) o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida a perda por desvalorização em anos anteriores;

(d) qualquer valor excedente da perda por desvalorização que não puder ser alocado para um ativo em razão da restrição mencionada em (c) acima deve ser alocado de maneira proporcional para os outros ativos da unidade geradora de caixa, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
(e) após a reversão da perda por desvalorização ser reconhecida, se aplicável, a entidade deve ajustar a despesa de depreciação (amortização) para quaisquer ativos da unidade geradora de caixa em períodos futuros, de modo a alocar os valores contábeis revisados dos ativos, menos seus valores residuais (se houver) em base sistemática sobre suas vidas úteis remanescentes.

Divulgação

27.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo indicada no item 27.33:

(a) o valor das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram incluídas;
(b) o valor das reversões de perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram revertidas.

27.33 A entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 27.32 para cada uma das seguintes classes de ativo:

(a) estoques;
(b) ativo imobilizado (incluindo propriedade para investimento contabilizada pelo método do custo);
(c) ágio;
(d) ativos intangíveis exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
(e) investimentos em coligadas;
(f) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto.

Seção 28
Benefícios a Empregados

Alcance desta seção

28.1 Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos seus empregados, incluindo diretores e administradores. Esta seção se aplica a todos os benefícios

a empregados, exceto as transações de remuneração baseada em ações, que são tratadas na Seção 26 Pagamento Baseado em Ações. Os benefícios a empregados abrangidos por esta seção são um dos quatro tipos seguintes:

(a) benefícios a empregados de curto prazo, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços respectivos;
(b) benefícios pós-emprego, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que devem ser pagos após o término do período de emprego;
(c) outros benefícios de longo prazo a empregados, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento e os benefícios pós-emprego) que não são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços relacionados;
(d) benefícios de desligamento, que são os benefícios a empregados que devem ser pagos como resultado de:

    (i) decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício de empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
    (ii) decisão do empregado de aceitar a demissão voluntária em troca desses benefícios.

28.2 Os benefícios a empregados também incluem as transações de remuneração baseada em ações pelas quais os empregados recebem títulos patrimoniais (tais como ações ou opções de ações) ou dinheiro ou outros ativos da entidade em valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade. A entidade deve aplicar a Seção 26 na contabilização das transações de remuneração com pagamento baseado em ações.

Princípios gerais de reconhecimento para todos os benefícios a empregados

28.3 A entidade deve reconhecer o custo de todos os benefícios a empregados cujos direitos tenham sido adquiridos pelos seus empregados como resultado de serviços prestados para a entidade durante o período de divulgação (período ao qual o balanço e a demonstração de resultados se referem):

(a) como passivo, depois de deduzir os valores que tenham sido pagos diretamente para os empregados ou como contribuição para fundo de beneficio aos empregados. Se o valor pago exceder a obrigação proveniente do serviço antes da data do balanço, a entidade deve reconhecer esse excesso como ativo na medida em que o pagamento antecipado levará à redução dos pagamentos futuros ou à restituição de dinheiro;

(b) como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo imobilizado.

Benefícios a empregados de curto prazo
Exemplos

28.4 Os benefícios a empregados de curto prazo a empregados incluem itens tais como:

(a) ordenados, salários e contribuições para a previdência social;
(b) licenças remuneradas de curto prazo (tais como férias anuais remuneradas e licença por doença remunerada) quando se espera que as ausências ocorram dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;
(c) participação nos lucros e bônus a ser paga dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço; e
(d) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados.

Mensuração de benefícios de curto prazo em geral

28.5 Quando um empregado prestou serviço para a entidade durante o período contábil (abrangido pela demonstração do resultado e balanço respectivo), a entidade deve mensurar os valores reconhecidos de acordo com o item 28.3 pelo valor esperado não descontado do benefício a empregado de curto prazo a ser pago em troca desse serviço.

Reconhecimento e mensuração - licenças remuneradas de curto prazo

28.6 A entidade pode remunerar os empregados por licenças por várias razões incluindo férias anuais e licenças por doenças. Algumas licenças remuneradas de curto prazo se acumulam - os direitos a elas podem ser mantidos e utilizados em períodos futuros caso o empregado não utilize o direito adquirido no período atual na sua totalidade. Exemplos incluem as férias anuais e as licenças por doenças. A entidade deve reconhecer o custo esperado das licenças remuneradas acumuláveis quando os empregados prestarem os serviços que aumentam seus direitos sobre licenças remuneradas futuras. A entidade deve mensurar o custo esperado de licenças remuneradas acumuláveis pelo valor adicional não descontado que a entidade espera pagar como consequência do direito não utilizado que tenha sido acumulado até a data do balanço. A entidade deve apresentar esse valor como passivo circulante na data do balanço.

28.7 A entidade deve reconhecer o custo de outras licenças remuneradas (não acumuláveis) quando as licenças ocorrerem. A entidade deve mensurar o custo de licenças remuneradas não acumuláveis pelo valor não descontado de salários e ordenados pagos ou a pagar para o período da licença.

Reconhecimento – planos de participação nos lucros e bônus

28.8 A entidade deve reconhecer o custo esperado de de planos de participação nos lucros e bônus apenas quando:

(a) a entidade tiver obrigação presente legal ou obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de fazer tais pagamentos como resultado de eventos passados (isso significa que a entidade não tem alternativa realista a não ser efetuar os pagamentos); e
(b) uma estimativa confiável da obrigação puder ser feita.

Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido

28.9 Os benefícios pós-emprego incluem, por exemplo:

(a) benefícios de aposentadoria, tais como pensões; e
(b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida pós-emprego e assistência médica pós-emprego.

Os acordos pelos quais a entidade proporciona benefícios pós-emprego são denominados planos de benefícios pós-emprego. A entidade deve aplicar esta seção para todos os acordos que envolvam, ou não, o estabelecimento de uma entidade separada para receber as contribuições e pagar os benefícios. Em alguns casos, esses acordos são impostos pela lei ao invés de decisão da entidade. Em alguns casos, esses acordos derivam de ações da entidade mesmo na ausência de plano formal, documentado.

28.10 Os planos de benefício pós-emprego são classificados ou como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido, dependendo de seus principais termos e condições.

(a) Os planos de contribuição definida são os planos de benefícios pós-emprego sob os quais a entidade paga contribuições fixas a uma entidade separada (fundo de pensão) e não tem a obrigação legal ou não formalizada de pagar contribuições adicionais ou de fazer pagamentos diretos de benefícios para os empregados se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados referentes aos serviços destes no período atual ou em períodos anteriores. Portanto, o valor dos benefícios pós-emprego recebido pelo empregado é determinado pelo valor das contribuições pagas pela entidade (e, em muitos casos, também pelo empregado) para um plano de benefício pós-emprego ou para uma entidade seguradora, juntamente com os retornos de investimentos provenientes das contribuições.

(b) Os planos de benefício definido são os planos de benefícios pós-emprego que não sejam os planos de contribuição definida. Sob os planos de benefício definido, a obrigação da entidade é prover os benefícios estabelecidos em acordo com os empregados atuais e antigos, e o risco atuarial (que os benefícios custem mais ou menos do que o esperado) e o risco de investimento (que os retornos sobre os ativos destinados a financiar os benefícios sejam distintos das expectativas) são retidos, em essência, pela entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada, e vice-versa, caso a experiência atuarial ou de investimento seja melhor que o esperado.

Planos multiempregadores e planos de previdência social

28.11 Os planos multiempregadores e os planos de previdência social são classificados como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido com base nos termos do plano, incluindo qualquer obrigação não formalizada que se estenda para além dos termos formais. Entretanto, quando informação suficiente não estiver disponível para se utilizar o tratamento contábil de benefício definido para plano multiempregador que seja plano de benefício definido, a entidade deve contabilizar o plano de acordo com o item 28.13 como se o plano fosse plano de contribuição definida e fazer as divulgações exigidas pelo item 28.40.

Benefícios sob proteção de seguro

28.12 A entidade pode pagar prêmios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar o plano como plano de contribuição definida, exceto se a entidade tiver obrigação legal ou não formalizada de:

(a) pagar os benefícios dos empregados diretamente quando vencerem; ou
(b) pagar contribuições adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em períodos anteriores.

Uma obrigação não formalizada pode surgir indiretamente por meio do plano, por meio do mecanismo de fixação de prêmios futuros, ou por meio de relacionamento com uma parte relacionada com o segurador. Caso a entidade retenha tal obrigação legal ou não formalizada, a entidade deve tratar o plano como plano de benefício definido.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida
Reconhecimento e mensuração

28.13 A entidade deve reconhecer a contribuição a ser paga para um período:

(a) como passivo, após a dedução de qualquer valor já pago. Se os pagamentos da contribuição excederem a contribuição devida pelo serviço

antes da data do balanço, a entidade deve reconhecer esse excesso como ativo;

(b) como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo imobilizado.

Benefícios pós-emprego: planos de benefício definido
Reconhecimento

28.14 Ao aplicar os princípios gerais de reconhecimento do item 28.3 para os planos de beneficio definido, a entidade deve reconhecer:

(a) um passivo por suas obrigações sob os planos de benefício definido, líquido dos ativos do plano – ”passivo com planos de benefícios definidos” (ver itens 28.15 a 28.23);

(b) a variação líquida desse passivo durante o período como custo de seus planos de benefício definido durante o período (ver itens 28.24 a 28.27).

Mensuração do passivo de benefício definido

28.15 A entidade deve mensurar o passivo de benefício definido por suas obrigações sob planos de benefícios definidos pelo total líquido dos seguintes valores:

(a) o valor presente de suas obrigações sob planos de benefício definido (obrigação de benefício definido) na data de divulgação (data do balanço) (os itens 28.16 a 28.22 fornecem orientação para mensuração dessa obrigação), menos

(b) o valor justo, na data de divulgação (data do balanço), dos ativos do plano (se existirem), os quais serão diretamente utilizados na liquidação das obrigações. Os itens 11.27 a 11.32 estabelecem as exigências para determinação do valor justo desses ativos do plano que sejam ativos financeiros.

Inclusão de benefícios adquiridos ou não adquiridos pelos empregados

28.16 O valor presente das obrigações da entidade sob os planos de benefício definido na data do balanço deve refletir o valor estimado dos benefícios que os empregados obtiveram em troca pelos seus serviços no período corrente e em períodos anteriores, incluindo os benefícios cujo período de aquisição (legal) pelos empregados ainda não se completou (ver item 28.26) e incluindo os efeitos de fórmulas de benefícios que fornecem aos empregados maiores benefícios para os últimos anos de serviço. Isso exige que a entidade determine quanto de beneficio é atribuível ao período corrente e aos períodos anteriores com base na fórmula de benefício do plano, e faça estimativas (premissas atuariais) sobre variáveis demográficas (tais como taxa de rotatividade e mortalidade) e variáveis financeiras (tais como futuros aumentos de salários e

custos médicos) que influenciam o custo do benefício. As premissas atuariais não devem conter viés (nem imprudente nem excessivamente conservador) mutuamente compatíveis, e selecionadas para refletir a melhor estimativa dos fluxos de caixa futuros que irão ocorrer sob o plano.

Desconto

28.17 A entidade deve mensurar sua obrigação de benefício definido na base de valor presente descontado. A entidade deve determinar a taxa utilizada para descontar os pagamentos futuros com base nos rendimentos do mercado na data do balanço de títulos corporativos de alta qualidade. Se não houver mercado ativo para tais títulos, a entidade deve utilizar os rendimentos do mercado (na data do balanço) dos títulos do governo. A moeda e o prazo dos títulos corporativos ou dos títulos do governo devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimados dos pagamentos futuros.

Método de avaliação atuarial

28.18 Se a entidade for capaz, sem custo ou esforço excessivo, de utilizar o método de crédito unitário projetado para mensurar sua obrigação de beneficio definido e as despesas relacionadas, ela deve utilizá-lo. Se os benefícios definidos forem baseados nos salários futuros, o método de crédito unitário projetado exige que a entidade mensure suas obrigações de beneficio definido em uma base que reflita os aumentos de salários futuros estimados. Adicionalmente, o método de crédito unitário projetado exige que a entidade adote várias premissas atuariais ao mensurar a obrigação de beneficio definido, incluindo taxas de desconto, taxas de retorno esperado sobre os ativos do plano, taxas esperadas de aumentos de salário, rotatividade de empregados, mortalidade e (para os planos médicos de benefício definido) taxas de tendência de custos médicos.

28.19 Se a entidade não for capaz, sem custo ou esforço indevido, de utilizar o método de crédito unitário projetado para mensurar sua obrigação e seu custo sob planos de beneficio definido, a entidade está autorizada a fazer as seguintes simplificações na mensuração de sua obrigação de benefício definido com respeito aos empregados atuais:

(a) ignorar os aumentos de salários futuros estimados (isto é, assumir que os salários atuais se manterão até a data em que se espera que os empregados atuais comecem a receber os benefícios pós-emprego);
(b) ignorar os serviços futuros dos empregados atuais (isto é, assumir o fechamento do plano para os empregados existentes bem como para quaisquer novos empregados); e
(c) ignorar possíveis mortalidades durante o período de serviço de empregados atuais entre a data do balanço e a data em que se espera que os empregados comecem a receber os benefícios pós-emprego (isto é, assumir que todos os empregados atuais irão receber os benefícios pós-emprego). Entretanto, a mortalidade depois do período de serviço (isto é, a expectativa de vida) ainda precisará ser considerada.

A entidade que se aproveitar das simplificações de mensuração antecedentes precisa, apesar de tudo, incluir os benefícios adquiridos e os ainda não legalmente adquiridos na mensuração de sua obrigação de benefício definido.

28.20 Esta Norma não exige que a entidade contrate os serviços de atuário independente para realizar as avaliações atuariais abrangentes necessárias para o cálculo de sua obrigação de benefício definido. Esta Norma tampouco exige que uma avaliação atuarial abrangente seja feita anualmente. Nos períodos entre avaliações atuariais abrangentes, se as principais premissas atuariais não mudarem significativamente, a obrigação de beneficio definido pode ser mensurada por meio do ajuste na mensuração do período anterior em razão das alterações nos dados demográficos dos empregados, tais como número de empregados e níveis de salário.

Introduções, alterações, reduções e liquidações de planos

28.21 Caso um plano de benefício definido tenha sido introduzido ou alterado durante o período corrente, a entidade deve aumentar ou diminuir seu passivo com planos de benefícios definidos para refletir a alteração, e deve reconhecer o aumento (diminuição) como despesa (receita) ao mensurar o resultado do período corrente. De modo oposto, caso um plano tenha sido reduzido (isto é, os benefícios ou o grupo de empregados coberto foram reduzidos) ou liquidado (a obrigação do empregador foi completamente liberada), a obrigação com planos de benefícios definidos deve ser diminuída ou eliminada, e a entidade deve reconhecer o ganho ou a perda proveniente no resultado do período corrente.

Ativo de plano de beneficio definido

28.22 Se o valor presente da obrigação com benefícios definidos na data de divulgação (data do balanço) for menor que o valor justo dos ativos do plano nessa mesma data, o plano tem excedente positivo. A entidade deve reconhecer o excedente positivo do plano como ativo de plano de benefício definido apenas na extensão em que for capaz de recuperar esse excedente positivo por meio de contribuições reduzidas no futuro ou por meio de reembolso pelo plano.

Custo de um plano de benefício definido

28.23 A entidade deve reconhecer a alteração líquida no seu passivo com planos de benefícios definidos durante o período, exceto a alteração atribuível aos benefícios pagos aos empregados durante o período ou às contribuições do empregador, como custo de seu plano de benefício definido durante o período. Esse custo é reconhecido no resultado como despesa ou como item de outros resultados abrangentes (ver item 28.24), a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido com parte do custo de ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

Reconhecimento – escolha de prática contábil

28.24 Exige-se que a entidade reconheça todos os ganhos e as perdas atuariais no período em que eles ocorrem. A entidade deve:

(a) reconhecer todos os ganhos e as perdas atuariais no resultado; ou
(b) reconhecer todos os ganhos e as perdas atuariais no resultado abrangente como uma escolha de política contábil. A entidade deve aplicar sua política contábil escolhida de maneira consistente para todos os seus planos de benefício definido e todos os seus ganhos e perdas atuariais. Os ganhos e as perdas atuariais reconhecidos no resultado abrangente devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente.

28.25 A alteração líquida no passivo com planos de benefícios definidos que é reconhecida como custo de plano de beneficio definido inclui:

(a) alteração no passivo com planos de benefícios definidos proveniente dos serviços prestados pelo empregado durante o período contábil;
(b) juros sobre as obrigações de beneficio definido durante o período contábil (período abrangido pela demonstração do resultado);
(c) retornos sobre quaisquer ativos do plano e a alteração líquida no valor justo dos direitos de reembolso reconhecidos (ver item 28.28) durante o período contábil;
(d) ganhos e perdas atuariais obtidos no período de divulgação;
(e) aumentos ou diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes da introdução de novo plano ou da alteração de plano existente no período contábil(ver item 28.21);
(f) diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes de reduções ou liquidações de plano existente no período contábil (ver item 28.21).

28.26 O serviço do empregado dá origem a uma obrigação sob o plano de benefício definido, mesmo se os benefícios estiverem condicionados ao emprego futuro (em outras palavras, os direitos a eles ainda não foram legalmente adquiridos). O serviço do empregado, antes da data de aquisição do direito, dá origem a uma obrigação não formalizada porque, ao final de cada data de balanço, o total de serviços futuros que o empregado terá de prestar antes de adquirir o direito é reduzido. Ao mensurar sua obrigação de benefício definido, a entidade deve considerar a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer aos requisitos de aquisição do direito. De maneira similar, embora alguns benefícios pós-emprego (como por exemplo, benefícios médicos pós-emprego) tornem-se exigíveis apenas caso evento específico ocorra no momento em que o empregado já tenha se desligado (como por exemplo, doença), a obrigação é criada quando o empregado presta serviços que proporcionem o direito ao benefício caso o evento específico ocorra. A probabilidade de que o evento específico venha a ocorrer afeta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

28.27 Caso os benefícios definidos sejam reduzidos por valores que serão pagos aos empregados sob planos patrocinados pelo governo, a entidade deve mensurar suas obrigações de beneficio definido em base que reflita os benefícios a serem pagos de acordo com planos governamentais, mas apenas se:

(a) esses planos forem tornados mandatórios antes da datado balanço; ou
(b) o histórico, ou outra evidência confiável, indicar que esses benefícios do poder público irão se alterar de algum modo previsível, como por exemplo, em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou níveis gerais de salário.

Reembolso

28.28 Se a entidade está praticamente certa de que outra parte reembolsará parte ou a totalidade dos gastos necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido, a entidade deve reconhecer seu direito ao reembolso como ativo separado. A entidade deve mensurar o ativo pelo valor justo. Na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, a despesa relacionada a um plano de benefício definido pode ser apresentada líquida do valor reconhecido por reembolso.

Outros benefícios de longo prazo a empregados

28.29 Outros benefícios de longo prazo a empregados incluem, por exemplo:

(a) licenças remuneradas de longo prazo;
(b) benefícios por longo tempo de serviço (licenças prêmio);
(c) benefícios de longo prazo por invalidez;
(d) participação nos lucros e bônus a serem pagos depois de doze meses ou mais do final do período no qual os empregados prestaram o respectivo serviço;
(e) remunerações diferidas pagas depois de doze meses ou mais do final do período no qual foram obtidas.

28.30 A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a empregados, mensurado pelo total líquido dos seguintes valores:

(a) valor presente da obrigação de benefício definido na data do balanço; menos
(b) valor justo dos ativos do plano (se houver), na data do balanço, utilizados para liquidação direta das obrigações.

A entidade deve reconhecer as alterações no passivo de acordo com o item 28.23.

Benefícios por desligamento

28.31 A entidade pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros acordos com empregados ou com seus representantes, ou por obrigação não formalizada baseada na prática de negócios, costumes ou desejo de agir com equidade, a fazer pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando do término do vínculo empregatício. Tais pagamentos são benefícios por desligamento.

Reconhecimento

28.32 Em razão dos benefícios por desligamento não conferirem benefícios econômicos futuros à entidade, esta deve reconhecê-los como despesa no resultado imediatamente.

28.33 Quando a entidade reconhece os benefícios por desligamento, esta pode também ter que contabilizar uma redução nos benefícios de aposentadoria ou em outros benefícios a empregados.

28.34 A entidade deve reconhecer os benefícios por desligamento como passivo e despesa somente quando a entidade estiver formalmente comprometida a:

(a) cessar o vínculo empregatício do empregado ou de grupo de empregados antes da data normal de aposentadoria; ou
(b) fornecer benefícios por desligamento como resultado de uma oferta feita para encorajar a saída voluntária.

28.35 A entidade está formalmente comprometida com o desligamento apenas quando a entidade tem um plano formal detalhado de desligamento e não existe a possibilidade real de cancelamento do plano.

Mensuração

28.36 A entidade deve mensurar os benefícios por desligamento pela melhor estimativa dos gastos que seriam requeridos para liquidar a obrigação na data do balanço. No caso de oferta feita para encorajar a demissão voluntária, a mensuração dos benefícios por desligamento deve ser baseada no número de empregados que supostamente aceitarão a oferta.

28.37 Quando os benefícios por desligamentos vencerem em data superior a doze meses do encerramento do período de divulgação, eles devem ser mensurados pelo valor presente descontado.

Planos de grupo

28.38 Se a entidade controladora conceder benefícios aos empregados de uma ou mais controladas em grupo, e a controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando a Norma Contabilidade para PMEs ou o conjunto completo das normas do CFC, tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de benefícios a empregados com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo.

Divulgação
Divulgação sobre benefícios a empregados de curto prazo

28.39 Esta seção não exige divulgações específicas sobre benefícios a empregados de curto prazo.

Divulgação sobre planos de contribuição definida

28.40 A entidade deve divulgar o valor reconhecido no resultado como despesa para os planos de contribuição definida. Caso a entidade trate um plano de beneficio definido multiempregador como plano de contribuição definida em razão da indisponibilidade de informações suficientes para utilizar o tratamento contábil de benefício definido (ver item 28.11), a entidade deve divulgar o fato de que esse é um plano de benefício definido e os motivos pelos quais está sendo contabilizado como plano de contribuição definida, juntamente com quaisquer informações disponíveis sobre o superávit ou déficit do plano e as implicações, se houver, para a entidade.

Divulgação sobre planos de benefício definido

28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de beneficio definido (exceto para quaisquer planos de beneficio definido multiempregador que sejam contabilizados como planos de contribuição definida em conformidade com o item 28.11, para os quais as divulgações do item 28.40 se aplicam, ao invés das divulgações exigidas neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, estas divulgações podem ser feitas em totais, separadamente para cada plano, ou utilizando certos agrupamentos considerados mais úteis:

(a) uma descrição geral das características do plano, incluindo a política de financiamento;
(b) a política contábil da entidade para reconhecimento de ganhos e perdas atuariais (no resultado ou como item de outros resultados abrangentes) e o valor dos ganhos e perdas atuariais reconhecidos durante o período;
(c) uma explanação narrativa caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao mensurar sua obrigação de beneficio definido;
(d) a data da avaliação atuarial abrangente mais recente e, caso não tenha sido na data de divulgação, uma descrição dos ajustes que foram feitos para mensurar a obrigação de benefício definido na data de divulgação;
(e) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento da obrigação de benefício definido demonstrando, separadamente, os benefícios pagos e todas as outras alterações;
(f) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento dos valores justos dos ativos do plano e dos saldos de abertura e de fechamento de qualquer direito de reembolso reconhecido como ativo, demonstrando separadamente, se aplicável:

(i) contribuições;
(ii) benefícios pagos; e
(iii) outras alterações nos ativos do plano;

(g) o custo total relativo aos planos de benefício definido para o período, divulgando separadamente os valores:

(i) reconhecidos no resultado como despesa; e
(ii) incluídos no custo de ativo;

(h) para cada classe principal de ativos do plano, que deve incluir, mas não se limita a títulos patrimoniais, instrumentos de dívida, imóveis e todos os outros ativos, percentagem ou valor que cada classe principal representa do valor justo do total de ativos do plano na data de divulgação;

(i) os valores incluídos no valor justo dos ativos do plano para:

(i) cada classe de instrumentos financeiros da própria entidade; e
(ii) qualquer propriedade ocupada pela entidade ou outros ativos utilizados pela mesma;

(j) taxa real de retorno dos ativos do plano;

(k) as principais premissas atuariais utilizadas, incluindo, quando aplicável:

(i) as taxas de desconto;
(ii) as taxas de retorno esperadas sobre quaisquer dos ativos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações contábeis;
(iii) as taxas esperadas de aumentos de salário;
(iv) taxas de tendência dos custos médicos; e
(v) quaisquer outras premissas atuariais significativas utilizadas.

As conciliações em (e) e (f) acima não precisam ser apresentadas para os períodos anteriores. A controlada que reconhece e mensura a despesa de benefícios a empregados com um critério de alocação razoável com base nas despesas reconhecidas pelo grupo (ver item 28.38) deve, nas suas demonstrações contábeis separadas, descrever sua política de alocação e deve fazer as divulgações em (a) a (k) acima, para o plano como um todo.

Divulgação sobre outros benefícios de longo prazo

28.42 Para cada categoria de outros benefícios de longo prazo que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço.

Divulgação sobre benefícios por desligamento

28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, sua política contábil, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (funding) na data do balanço.

28.44 Quando existir incerteza sobre o número de empregados que irão aceitar uma oferta de benefícios de desligamento, existe um passivo contingente. A Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes exige que a entidade divulgue informações sobre seus passivos contingentes, a não ser que a possibilidade de saída de recursos na liquidação seja remota.

Seção 29
Tributos sobre o Lucro

Alcance desta seção

29.1 Para os objetivos desta Norma, os tributos sobre o lucro incluem todos os tributos nacionais e estrangeiros que são baseados nos lucros tributáveis. Os tributos sobre o lucro também incluem tributos, tais como os retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto nas distribuições para a entidade que divulga as demonstrações contábeis.

29.2 Esta seção abrange a contabilização dos tributos sobre o lucro. É requerido que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem o tributo corrente e o tributo diferido. Tributo corrente é o tributo a ser pago (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo a ser pago ou recuperável em períodos futuros, geralmente como resultado de a entidade recuperar ou quitar seus ativos e passivos pelos seus valores contábeis correntes, e o efeito fiscal da postergação, para compensação ou débito a resultados em períodos posteriores, de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados no período corrente.

Contabilização dos tributos sobre o lucro

29.3 A entidade deve contabilizar os tributos sobre o lucro seguindo os passos (a) a (i) abaixo**:**

(a) reconhecer o tributo corrente, mensurado pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais (itens 29.4 a 29.8);
(b) identificar quais ativos e passivos poderiam vir a afetar os lucros tributáveis se tais ativos fossem recuperados ou se tais passivos fossem liquidados pelos seus valores contábeis correntes (itens 29.9 a 29.10);
(c) determinar as bases fiscais dos seguintes itens, na data do balanço:

(i) os ativos e passivos em (b). A base fiscal de ativos e passivos é determinada pelo resultado da venda dos ativos ou liquidação dos

passivos pelos seus valores contábeis correntes (itens 29.11 a 29.12);

(ii) outros itens que tenham base fiscal, embora eles não sejam reconhecidos como ativos ou passivos, isto é, itens reconhecidos como receita ou despesa que se tornarão tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros (item 29.13);

(d) calcular quaisquer diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados (item 29.14);
(e) reconhecer ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos provenientes das diferenças temporárias, de prejuízos fiscais não utilizados e de créditos fiscais não utilizados (itens 29.15 a 29.17);
(f) mensurar ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais utilizando alíquotas que, baseadas em leis fiscais aprovadas ou substantivamente aprovadas na data do balanço, se espera aplicar no momento em que os ativos fiscais diferidos forem realizados e os passivos fiscais diferidos forem liquidados (itens 29.18 a 29.25);
(g) reconhecer uma conta redutora dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor líquido iguale o maior valor que seja mais do provável do que não de ser realizado, com base nos lucros tributáveis correntes ou futuros (itens 29.21 a 29.22);
(h) alocar o tributo corrente e diferido para os respectivos componentes do resultado, dos outros resultados abrangentes e do patrimônio líquido (item 29.27);
(i) apresentar e divulgar as informações exigidas (itens 29.28 a 29.32).

Reconhecimento e mensuração de tributo corrente

29.4 A entidade deve reconhecer um passivo fiscal corrente pelo tributo devido sobre os lucros tributáveis para o período corrente e períodos anteriores. Se o valor pago para o período corrente e períodos anteriores exceder o valor devido para esses períodos, a entidade deve reconhecer o excesso como ativo fiscal corrente.

29.5 A entidade deve reconhecer um ativo fiscal decorrente para o beneficio de prejuízo fiscal que possa ser compensado para recuperar o tributo pago em período anterior.

29.6 A entidade deve mensurar um passivo (ativo) fiscal corrente pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando alíquotas e leis que tenha sido aprovadas ou substantivamente aprovadas na data do balanço. A entidade deve considerar as alíquotas como substancialmente aprovadas quando os eventos futuros exigidos pelo processo de tal aprovação, historicamente, não afetaram o resultado e é improvável que o afetem. Os itens 29.23 a 29.25 fornecem direcionamentos de mensuração adicionais.

29.7 A entidade deve reconhecer as alterações no passivo ou no ativo fiscal corrente como despesa tributária no resultado, exceto por alguma alteração atribuível a

um item de receita ou despesa reconhecida, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente, quando também deve ser reconhecida como outro resultado abrangente.

29.8 A entidade deve incluir nos valores reconhecidos, de acordo com os itens 29.4 e 29.5, os efeitos de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais, mensuradas de acordo com o item 29.25.

Reconhecimento de tributo diferido
Princípio geral de reconhecimento

29.9 A entidade deve reconhecer um ativo ou um passivo diferido pelo tributo recuperável ou devido em períodos futuros como efeito de transações ou eventos passados. Tais tributos surgem das diferenças entre os valores reconhecidos para ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e o reconhecimento desses ativos e passivos pelas autoridades fiscais, e a compensação para datas futuras de créditos fiscais e prejuízos fiscais correntes não utilizados.

Ativos e passivos cuja recuperação ou liquidação não afeta os lucros tributáveis

29.10 Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar os lucros tributáveis, nenhum tributo diferido surge com relação a esse ativo ou passivo. Portanto, os itens 29.11 a 29.17 se aplicam apenas para ativos e passivos para os quais a entidade espera que a recuperação ou a liquidação dos valores contábeis afete os lucros tributáveis e para os outros itens que tenham base fiscal.

Base fiscal

29.11 A entidade deve determinar a base fiscal de ativo, passivo ou outro item em conformidade com lei aprovada ou substancialmente aprovada. Se a entidade preencher uma declaração de tributos consolidada, a base fiscal é determinada pela lei fiscal aplicável a declaração de tributos consolidada. Se a entidade preencher declarações de tributos separadas para suas diferentes operações, a base fiscal é determinada pelas leis fiscais aplicáveis a cada declaração.

29.12 A base fiscal determina os valores que serão incluídos nos lucros tributáveis referentes à recuperação ou liquidação do valor contábil de ativo ou passivo. Especificamente:

(a) a base fiscal de um ativo é igual ao valor que seria dedutível no cômputo de lucros tributáveis caso o valor contábil do ativo tivesse sido recuperado pela venda ao final do período de divulgação. Se a recuperação do ativo pela venda não originar lucros tributáveis, a base fiscal deve ser considerada igual ao valor contábil;

(b) a base fiscal de um passivo é igual ao seu valor contábil, menos quaisquer valores dedutíveis na determinação do lucro tributável (ou mais quaisquer valores incluídos no lucro tributável) que teriam surgido caso um passivo tivesse sido liquidado pelo seu valor contábil ao final do período de divulgação (data do balanço). No caso da receita diferida, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

29.13 Alguns itens têm base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e passivos. Por exemplo, os gastos com pesquisa são reconhecidos como despesa quando eles são incorridos, mas podem não ter a dedutibilidade permitida na determinação do lucro tributável até um período futuro. Portanto, o valor contábil dos gastos com pesquisa no balanço é zero e a base fiscal é o valor que será dedutível em períodos futuros. Um título patrimonial emitido pela entidade também pode originar deduções em período futuro. Não existe ativo ou passivo no balanço patrimonial, mas a base fiscal é o valor das deduções futuras.

Diferenças temporárias

29.14 As diferenças temporárias surgem:

(a) quando existe uma diferença entre os valores contábeis e as bases fiscais no reconhecimento inicial de ativos e passivos, ou no momento em que uma base fiscal é criada para aqueles itens que tem base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e passivos;
(b) quando uma diferença entre os valores contábeis e as bases fiscais surge após o reconhecimento inicial em razão da receita ou despesa ser reconhecida no resultado abrangente ou patrimônio líquido em determinado período, mas é reconhecida nos lucros tributáveis em um período diferente;
(c) quando a base fiscal de ativo ou passivo muda, e a mudança não será reconhecida no valor contábil do ativo ou passivo em qualquer período.

Ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos

29.15 Exceto conforme exigido pelo item 29.16, a entidade deve reconhecer:

(a) um passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para o qual se espera que haja aumento nos lucros tributáveis no futuro;
(b) um ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para o qual se espera que haja redução nos lucros tributáveis no futuro;
(c) um ativo fiscal diferido para os créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados e transportados para uma data futura.

29.16 Os seguintes casos são exceções para as exigências do item 29.15:

(a) a entidade não deve reconhecer ativo ou passivo fiscal diferido por diferenças temporárias associadas aos lucros não remetidos de subsidiárias,

filiais, coligadas e empreendimentos conjuntos estrangeiros na extensão em que o investimento seja essencialmente de duração (caráter) permanente, a não ser que seja aparente que as diferenças temporárias serão revertidas em futuro previsto;

(b) a entidade não deve reconhecer um passivo fiscal diferido pela diferença temporária associada com o reconhecimento inicial de ágio.

29.17 A entidade deve reconhecer as alterações no passivo fiscal diferido ou ativo fiscal diferido como despesa tributária no resultado, exceto se uma alteração atribuível a um item de receita ou despesa reconhecida, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente, que também deve ser reconhecida como outro resultado abrangente.

Mensuração de tributo diferido
Alíquotas fiscais

29.18 A entidade deve mensurar o passivo (ativo) fiscal diferido utilizando alíquotas e leis que tenham sido aprovadas ou substancialmente aprovadas na data do balanço. A entidade deve considerar as alíquotas como substancialmente aprovadas quando os eventos futuros exigidos pelo processo de aprovação, historicamente, não afetaram o resultado e é improvável que o afetem.

29.19 Quando alíquotas diferentes se aplicarem a diferentes níveis de lucros tributáveis, a entidade deve mensurar a despesa (receita) tributária diferida e o respectivo passivo (ativo) fiscal diferido utilizando as alíquotas médias aprovadas ou substancialmente aprovadas que se espera serem aplicáveis aos lucros tributáveis (prejuízos fiscais) dos períodos nos quais a entidade espera que o ativo fiscal diferido seja realizado ou o passivo fiscal diferido seja liquidado.

29.20 A mensuração dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos deve refletir os efeitos fiscais que adviriam da forma pela qual a entidade espera, na data do balanço, recuperar ou liquidar o valor contábil dos ativos e passivos relacionados. Por exemplo, se a diferença temporária surge de item de receita que se supõe que seja tributado como ganho de capital em um período futuro, a despesa tributária diferida é mensurada utilizando a alíquota aplicável a ganhos de capital.

Provisão para realização

29.21 A entidade deve reconhecer uma provisão de redução dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor contábil líquido iguale o maior valor que seja mais provável do que não de ser recuperado, com base no lucro tributável corrente ou futuro.

29.22 A entidade deve revisar o valor contábil líquido de ativo fiscal diferido em cada balanço e deve ajustar a provisão para realização para refletir a expectativa atual dos lucros tributáveis futuros. Tal ajuste deve ser reconhecido no resultado,

exceto um ajuste atribuível a um item de receita ou despesa reconhecido, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente, que também deve ser reconhecido como outro resultado abrangente.

Mensuração do tributo corrente e do tributo diferido

29.23 A entidade não deve descontar a valor presente os ativos fiscais correntes ou diferidos e os passivos fiscais correntes ou diferidos.

29.24 A incerteza decorrente de as autoridades fiscais aceitarem ou não os valores que foram reportados pela entidade afeta o valor do tributo corrente e do tributo diferido. A entidade deve mensurar os ativos fiscais correntes e diferidos e os passivos fiscais correntes e diferidos utilizando o valor médio da probabilidade ponderada de todos os possíveis resultados, assumindo que as autoridades fiscais irão revisar os valores reportados e possuem total conhecimento de todas as informações relevantes. As alterações no valor médio da probabilidade ponderada de todos os possíveis resultados devem ser baseadas em novas informações, e não em nova interpretação pela entidade das informações previamente disponíveis.

29.25 Em algumas situações, o tributo sobre o lucro pode vir a ser devido a uma alíquota maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como dividendos ou outras formas de distribuição aos acionistas ou sócios da entidade. Em outras situações, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como dividendos ou de outra forma distribuídos aos acionistas ou sócios da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar os tributos correntes e diferidos pela alíquota de tributo aplicável a lucros não distribuídos até a entidade reconhecer um passivo para distribuir os lucros. Quando a entidade reconhecer o passivo para pagar os dividendos ou outras distribuições do lucro, ela deve reconhecer o passivo (ativo) fiscal corrente ou diferido, e a despesa (receita) de tributo relacionada.

Tributo retido na fonte sobre dividendos ou outras distribuições do lucro

29.26 Quando a entidade paga dividendos ou distribui lucros aos seus acionistas ou sócios, o pagamento de parcela dos lucros distribuídos às autoridades fiscais em nome dos acionistas ou sócios como retenção pode ser exigido. Esse valor pago ou a ser pago às autoridades fiscais é debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos ou lucros distribuídos.

Apresentação
Alocação na demonstração do resultado e no patrimônio líquido

29.27 A entidade deve reconhecer a despesa tributária no mesmo componente em que a transação ou outro evento que resultou na despesa tributária foi reconhecida (por exemplo: dentro das operações continuadas ou das operações descontinuadas no resultado ou nos outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido por outro motivo).

Circulante e não circulante

29.28 Quando a entidade apresenta os ativos circulantes e não circulantes, e os passivos circulantes e não circulantes, como grupos separados no seu balanço patrimonial, ela não deve classificar quaisquer ativos (passivos) fiscais diferidos como ativos (passivos) circulantes.

Compensação de saldos

29.29 A entidade deve compensar os ativos e os passivos fiscais correntes, ou compensar os ativos e os passivos fiscais diferidos, apenas quando tiver o direito legalmente exigível para compensar tais valores e pretende liquidar ambos pelo valor líquido ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

Divulgação

29.30 A entidade deve divulgar informações que permitam que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem a natureza e o efeito financeiro das consequências correntes e diferidas da tributação referentes à transações reconhecidas e outros eventos.

29.31 A entidade deve divulgar separadamente os componentes principais da despesa (receita) tributária. Tais componentes de despesa (receita) tributária podem incluir:

(a) despesa (receita) tributária corrente;
(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;
(c) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;
(d) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com as mudanças de alíquotas de tributos ou com o surgimento de novos tributos;
(e) o efeito sobre a despesa diferida de tributos proveniente de alteração no efeito das possíveis consequências de revisão pelas autoridades fiscais (ver item 29.24);
(f) ajustes na despesa diferida de tributos proveniente de mudança no regime de tributação da entidade ou de seus proprietários;
(g) quaisquer mudanças na provisão para realização de tributos diferidos (ver itens 29.21 e 29.22);

(h) o valor da despesa (receita) tributária relacionado às mudanças nas políticas e nos erros contábeis (ver Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).

29.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações separadamente:

(a) o tributo corrente e diferido agregados relacionados com os itens que são reconhecidos como itens do resultado abrangente;
(b) explicação das diferenças significativas entre os valores apresentados nas demonstrações do resultado e do resultado abrangente e os valores reportados às autoridades fiscais;
(c) explicação sobre as alterações na alíquota aplicável comparadas com os períodos de divulgação anteriores;
(d) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados:

(i) o valor dos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões (de redução de ativos diferidos) ao final do período de divulgação (data do balanço); e
(ii) uma análise da alteração nos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões durante o período;

(e) a data de expiração, caso exista, de diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados;
(f) nas circunstâncias descritas no item 29.25, uma explicação da natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre os lucros que resultariam do pagamento de dividendos ou distribuição de lucros aos seus acionistas ou sócios.

Seção 30
Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Alcance desta seção

30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros denominados em moeda estrangeira e a contabilidade de operações de *hedge* de itens em moeda estrangeira constam da Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e na Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros.

Moeda funcional

30.2 Cada entidade deve identificar sua moeda funcional. A moeda funcional da entidade é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.

30.3 O ambiente econômico principal no qual a entidade opera é normalmente aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. Portanto, os seguintes fatores são os principais fatores que a entidade considera na determinação de sua moeda funcional:

(a) a moeda:

(i) que mais influencia os preços de bens e serviços (esta é frequentemente a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e é liquidado); e
(ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na determinação do preço de venda de seus produtos e serviços;

(b) a moeda que mais influencia a mão-de-obra, o material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (esta é frequentemente a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).

30.4 Os seguintes fatores também podem fornecer evidências da moeda funcional da entidade:

(a) a moeda na qual os recursos de atividades financeiras (emissão de instrumentos de dívida e títulos patrimoniais) são obtidos;
(b) a moeda na qual os recebimentos de atividades operacionais são normalmente acumulados.

30.5 Os seguintes fatores adicionais são considerados na determinação da moeda funcional de operação no exterior, e se a moeda funcional dessa operação é a mesma que a da entidade que divulga as demonstrações contábeis (a entidade que divulga as demonstrações contábeis, nesse contexto, é a entidade que possui a operação no exterior como suas controladas, filiais, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto):

(a) se as atividades da operação no exterior são desenvolvidas como extensão da entidade que divulga as demonstrações contábeis, ao invés de serem desenvolvidas com grau significativo de autonomia. Um exemplo disso é quando uma operação no exterior vende somente produtos importados da entidade que divulga as demonstrações contábeis e remete os valores para esta. Um exemplo de autonomia é quando a operação no exterior acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receitas e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;
(b) se as transações com a entidade que divulga as demonstrações contábeis são em proporção alta ou baixa em relação às atividades da operação no exterior;
(c) se os fluxos de caixa das atividades da operação no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que divulga as demonstrações contábeis e se estão prontamente disponíveis para remessa para esta;

(d) se os fluxos de caixa das atividades da operação no exterior são suficientes para cobrir os serviços existentes e as obrigações de dívida esperadas normalmente sem a necessidade de aporte de recursos pela entidade que divulga as demonstrações contábeis.

Divulgação de transações em moeda estrangeira na moeda funcional
Reconhecimento inicial

30.6 Transação em moeda estrangeira é uma transação que é feita ou que exige liquidação em moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando a entidade:

(a) compra ou vende produtos ou serviços, cujo preço é estabelecido em moeda estrangeira;
(b) empresta ou concede recursos, quando os valores a pagar ou a receber são estabelecidos em moeda estrangeira;
(c) de alguma outra forma adquire ou aliena ativos, ou incorre ou liquida passivos estabelecidos em moeda estrangeira.

30.7 A entidade deve contabilizar uma transação em moeda estrangeira, no seu reconhecimento inicial na moeda funcional, por meio da aplicação, na importância em moeda estrangeira, da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação.

30.8 A data da transação é a data na qual a transação inicialmente se qualifica para o reconhecimento de acordo com esta Norma. Por motivos práticos, a taxa que se aproxima da taxa real na data da transação é normalmente utilizada como, por exemplo, a taxa média de uma semana ou de um mês que pode ser utilizada para todas as transações, em cada moeda estrangeira, ocorridas durante esse período. Entretanto, caso as taxas de câmbio flutuem significativamente, o uso da taxa média para um período é inapropriado.

Divulgação ao final dos períodos de divulgação subsequentes

30.9 Ao final de cada período de divulgação, a entidade deve:

(a) converter os itens monetários em moeda estrangeira utilizando a taxa de fechamento;
(b) converter os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira utilizando a taxa de câmbio da data da transação; e
(c) converter os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira utilizando as taxas de câmbio da data em que o valor justo foi determinado.

30.10 A entidade deve reconhecer, no resultado, no período em que ocorrerem, as variações cambiais provenientes da liquidação de itens monetários ou provenientes da conversão de itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram inicialmente convertidas durante o período, ou em períodos

anteriores, exceto conforme descrito no item 30.13.

30.11 Quando outra seção desta Norma exigir que o ganho ou a perda proveniente de item não monetário seja reconhecido como outro resultado abrangente, diretamente no patrimônio líquido, a entidade deve reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda também como outro resultado abrangente. De modo oposto, quando o ganho ou a perda proveniente de item não monetário é reconhecido no resultado, a entidade deve reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda no resultado.

Investimento líquido em uma operação no exterior

30.12 A entidade pode ter item monetário recebível ou a ser pago junto a uma entidade ou operação no exterior. Um item para o qual a liquidação não é planejada e nem é provável que ocorra em futuro previsível é, substancialmente, parte do investimento líquido da entidade naquela operação ou entidade no exterior, e deve ser contabilizado em conformidade com o item 30.13. Tais itens monetários podem incluir recebíveis ou empréstimos de longo prazo, mas não incluem os recebíveis ou as contas a pagar de transações comerciais.

30.13 As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte de investimento líquido da entidade que divulga as demonstrações contábeis em operação ou entidade no exterior devem ser reconhecidas no resultado no caso das demonstrações contábeis separadas da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou nas demonstrações contábeis individuais da operação ou entidade no exterior que não avaliem os investimentos nessa operação ou entidade no exterior pela equivalência patrimonial (se permitido legalmente), conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis individuais da entidade que divulga as demonstrações contábeis com investimento na operação ou entidade no exterior avaliado pela equivalência patrimonial e nas demonstrações contábeis consolidadas, quando a entidade no exterior é uma controlada, tais variações cambiais devem ser reconhecidas inicialmente como outro resultado abrangente e apresentadas como componente do patrimônio líquido. Essas variações cambiais não devem ser reconhecidas novamente no resultado na ocasião da alienação do investimento líquido se já tiverem sido reconhecidas anteriormente no resultado. Caso contrário, devem ser reconhecidas no resultado quando da alienação do investimento.

Mudança na moeda funcional

30.14 Quando houver mudança na moeda funcional da entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de conversão aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir da data da mudança.

30.15 Conforme visto nos itens 30.2 a 30.5, a moeda funcional da entidade reflete as transações, os eventos e as condições subjacentes que são relevantes para a entidade. Portanto, uma vez determinada a moeda funcional, ela somente poderá ser trocada se houver mudança nessas transações, nesses eventos e condições

subjacentes. Por exemplo, a mudança na moeda que mais influencia os preços de venda de bens e serviços pode causar a mudança na moeda funcional da entidade.

30.16 O efeito da mudança na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Em outras palavras, a entidade converte todos os itens para a nova moeda funcional utilizando a taxa de câmbio da data da mudança. Os valores convertidos resultantes para os itens não monetários são tratados como se fossem seus custos históricos.

Utilização de moeda de apresentação que não é a moeda funcional
Conversão para a moeda de apresentação

30.17 A entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação divergir da moeda funcional da entidade, esta deve converter seus itens de receita, despesa e do balanço patrimonial para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo econômico possui entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os itens de receita, despesa e do balanço patrimonial de cada entidade serão expressos em uma moeda comum para que as demonstrações contábeis consolidadas possam ser apresentadas.

30.18. A entidade cuja moeda funcional não é a moeda de economia hiperinflacionária deve converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para uma moeda de apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:

(a) ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (isto é, incluindo os comparativos) devem ser convertidos pela taxa de fechamento da data do respectivo balanço;
(b) receitas e despesas para cada demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente (isto é, incluindo as comparativas) devem ser convertidas pela taxas de câmbio das datas das transações; e
(c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado abrangente, diretamente no patrimônio líquido.

30.19 Por razões práticas, a entidade pode utilizar uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio das datas das transações, como por exemplo, a taxa média para o período, para converter os itens de receita e despesa. Entretanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa média para período é inapropriado.

30.20 As variações cambiais referidas no item 30.18(c) resultam de:

(a) conversão de receitas e despesas pelas taxas de câmbio das datas das transações e a conversão de ativos e passivos pela taxa de fechamento; e
(b) conversão dos ativos líquidos iniciais pela taxa atual de fechamento que diverge da taxa de fechamento anterior.

Quando as variações cambiais são relacionadas a uma operação no exterior que é consolidada, mas que não é subsidiária integral, as variações cambiais acumuladas resultantes da conversão e atribuíveis a participações de não controladores são alocadas para a, e reconhecidas como parte de, participação de não controladores no balanço patrimonial consolidado.

30.21 A entidade cuja moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária deve converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para uma moeda de apresentação diferente utilizando a metodologia da correção integral de balanços.

Conversão de operação no exterior para a moeda de apresentação do investidor

30.22 Ao incorporar ativos, passivos, receitas e despesas de operação no exterior com aqueles da entidade que divulga as demonstrações contábeis, a entidade deve seguir os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos dentro do grupo e transações dentro do grupo da controlada (ver Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas). Entretanto, um ativo (ou passivo) monetário dentro do grupo, seja ele de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o passivo (ou ativo) dentro do grupo correspondente sem a apresentação do resultado das flutuações da moeda nas demonstrações contábeis consolidadas. Isso ocorre porque o item monetário representa um compromisso de converter uma moeda em outra e expõe a entidade que divulga as demonstrações contábeis a um ganho ou perda pelas flutuações da moeda. Portanto, nas demonstrações consolidadas, a entidade que divulga as demonstrações contábeis continua a reconhecer tal variação cambial no resultado ou, se proveniente das circunstâncias descritas no item 30.13, a entidade deve classificá-la como patrimônio líquido.

30.23 Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) proveniente de aquisição de operação no exterior e quaisquer ajustes de valor justo nos valores contábeis de ativos e passivos decorrentes da aquisição de operação no exterior devem ser tratados como ativo e passivo da operação no exterior. Portanto, eles devem ser expressos na moeda funcional da operação no exterior e devem ser convertidos pela taxa de fechamento, de acordo com o item 30.18.

Divulgação

30.24 Nos itens 30.26 e 30.27, as referências à “moeda funcional” se aplicam, no caso de grupo econômico, à moeda funcional da controladora.

30.25 A entidade deve divulgar:

(a) os valores das variações cambiais reconhecidas no resultado durante o período, exceto aquelas provenientes de instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado em conformidade com as Seções 11 e 12;

(b) os valores das variações cambiais ocorridas no período e classificadas em grupo separado do patrimônio líquido ao final do período.

30.26 A entidade deve divulgar a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas. Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, a entidade deve declarar tal fato e deve divulgar a moeda funcional e a razão de utilizar uma moeda de apresentação diferente.

30.27 Quando houver mudança da moeda funcional da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou de operação no exterior significante, a entidade deve divulgar tal fato e a razão para a mudança da moeda funcional.

Seção 31
Hiperinflação

31.1 a 31.15 Eliminados.

Seção 32
Evento Subsequente

Alcance desta seção

32.1 Esta seção define os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e dispõe sobre os princípios para reconhecimento, mensuração e divulgação desses eventos.

Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis

32.2 Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Existem dois tipos de eventos:

(a) aqueles que evidenciam condições que já existiam na data de encerramento do período (eventos que geram ajustes após o encerramento desse período); e
(b) aqueles que são indicadores de condições que surgiram após o encerramento do período (eventos que não geram ajustes após o encerramento desse período).

32.3 Os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos até a data em que as demonstrações contábeis são autorizadas para emissão, mesmo que esses eventos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira.

Reconhecimento e mensuração
Eventos que geram ajuste após o encerramento do período contábil

32.4 A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis, incluindo as respectivas divulgações, para refletir os eventos que geram ajuste após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

32.5 Os eventos a seguir são exemplos de eventos que geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

(a) decisão ou pagamento de processo judicial, após o encerramento do período, confirmando que a entidade já tinha uma obrigação presente ao final daquele período. A entidade deve ajustar qualquer provisão previamente reconhecida relacionada ao processo, de acordo com a Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou reconhecer uma nova provisão. A entidade não divulga um passivo meramente contingente, mas uma decisão judicial fornece evidências adicionais a serem consideradas na determinação da provisão que seria reconhecida ao final do período de acordo com a Seção 21;
(b) obtenção de informação, após o encerramento do período, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecida para aquele ativo precisa ser ajustada. Por exemplo:

    (i) a falência de cliente que ocorre após o encerramento do período normalmente confirma que a perda em conta a receber já existia ao final daquele período, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e
    (ii) a venda de estoques após o encerramento do período pode proporcionar evidências sobre seus preços de venda ao final daquele período para propósitos de avaliação de desvalorização na data do balanço;

(c) a determinação, após o encerramento do período, do custo de ativos comprados ou de valores de ativos recebidos pelos ativos vendidos antes do final daquele período;
(d) a determinação, após o encerramento do período, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente a títulos, se a entidade tiver, ao final daquele período, obrigação presente ou obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver Seção 38 Benefícios a Empregados);

(e) a descoberta de fraude ou erros que demonstrem que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil

32.6 A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis para refletir os eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

32.7 Exemplos de eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem:

(a) declínio no valor de mercado de investimentos ocorridos no período compreendido entre o final do período e a data de autorização de emissão das demonstrações contábeis. O declínio no valor de mercado normalmente não se relaciona à condição dos investimentos no final do período, mas reflete as circunstâncias que surgiram subsequentemente. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os investimentos nas suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza os valores divulgados para os investimentos no encerramento do período, embora a entidade possa fornecer divulgação adicional conforme o item 32.10;
(b) valor que se torna recebível como resultado de julgamento favorável ou de decisão de processo judicial após a data do balanço, mas antes das demonstrações contábeis serem emitidas. Esse seria um ativo contingente na data do balanço (ver item 21.13), e a divulgação pode ser exigida pelo item 21.16. Entretanto, o acordo sobre o valor de indenização para um julgamento que tenha sido determinado antes da data do balanço, mas que não foi previamente reconhecido em razão do valor não poder ser mensurado de forma confiável, pode se constituir em evento que gera ajuste.

Distribuição de lucros

32.8 Se a entidade declarar dividendos ou outra forma de distribuição de lucros aos detentores dos seus títulos patrimoniais após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos ou distribuições de lucro como passivo ao final daquele período. Os valores dos dividendos ou distribuições do lucro podem ser apresentados como componente separado dos lucros ou prejuízos acumulados ao final desse período.

Divulgação
Data de autorização para emissão

32.9 A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os proprietários da entidade ou outras partes tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após a emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil

32.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria de evento que não gera ajuste após o encerramento do período:

(a) a natureza do evento; e
(b) estimativa de seu efeito financeiro ou declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

32.11 Os seguintes eventos são exemplos de eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que normalmente resultariam em divulgação; as divulgações irão refletir as informações que se tornaram conhecidas após o encerramento desse período, mas antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para emissão:

(a) combinação de negócios importante ou alienação de controlada importante;
(b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;
(c) aquisições importantes de ativos, alienações ou planos para alienar ativos, ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;
(d) destruição por incêndio de instalação de produção importante;
(e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante;
(f) emissões ou recompras de instrumentos de dívida ou títulos patrimoniais da entidade;
(g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio;
(h) alterações nas alíquotas de tributos ou na legislação fiscal, promulgadas ou anunciadas que tenham efeito significativo sobre os ativos fiscais correntes e diferidos e sobre os passivos fiscais correntes e diferidos;
(i) assunção de compromissos relevantes ou de contingências passivas, como por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;
(j) início de litígio importante proveniente exclusivamente de eventos que ocorreram após o encerramento do período.

Seção 33
Divulgação sobre Partes Relacionadas

Alcance desta seção

33.1 Esta seção exige que a entidade inclua nas suas demonstrações contábeis as divulgações necessárias para evidenciar a possibilidade de que sua posição financeira e patrimonial (seu balanço patrimonial) e seu resultado tenham sido afetados pela existência de partes relacionadas e de transações e saldos

existentes com tais partes.

Definição de parte relacionada

33.2 Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (a entidade que divulga as demonstrações contábeis):

(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:

(i) for membro-chave da administração da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da controladora da entidade que divulga as demonstrações contábeis;
(ii) possuir controle sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou
(iii) possuir controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou poder de voto significativo nessa entidade;

(b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se quaisquer das seguintes condições se aplicarem:

(i) a entidade e a entidade que divulga as demonstrações contábeis pertencem ao mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada uma das outras);
(ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou um empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou de membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro);
(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;
(iv) qualquer uma das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada dessa terceira entidade;
(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma o tal plano de benefícios, os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas do plano;
(vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por uma pessoa identificada em (a);
(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) possui poder de voto significativo na entidade;
(viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela;

(ix) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa possui tanto influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela como também o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis;
(x) membro-chave da administração da entidade ou de a controladora da entidade, ou membro próximo da família dessa pessoa, possui o controle ou o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou possui poder de voto significativo nela.

33.3 Ao considerar cada possível relação de parte relacionada, a entidade deve avaliar a essência da relação e não meramente a forma legal.

33.4 No contexto desta Norma, as seguintes partes não são necessariamente partes relacionadas:

(a) duas entidades que simplesmente possuem um administrador ou outro membro-chave da administração em comum;
(b) dois empreendedores que simplesmente partilham o controle conjunto de empreendimento controlado em conjunto;
(c) qualquer uma das seguintes entidades, simplesmente em virtude dos seus negócios normais com a entidade (embora elas possam afetar a liberdade de ação da entidade ou participar do seu processo de tomada de decisão):

(i) entidades que proporcionam financiamentos;
(ii) sindicatos;
(iii) entidades de serviços públicos;
(iv) departamentos e agências governamentais;

(d) cliente, fornecedor, franqueador, distribuidor ou agente geral com quem a entidade mantém volume significativo de negócios, meramente em virtude da dependência econômica resultante.

Divulgação
Divulgação do relacionamento entre controladora e controladas

33.5 Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas. A entidade deve divulgar o nome de sua controladora direta e, se for diferente, da parte controladora final. Se a entidade controladora direta e a parte controladora final não elaborarem demonstrações contábeis disponíveis para uso público, o nome da controladora do nível seguinte que o faz (se houver) também deve ser divulgado.

Divulgação sobre a remuneração dos administradores-chave

33.6 Os administradores-chave são aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da

entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade. A remuneração inclui todos os benefícios a empregados (conforme definido na Seção 28 Benefícios a Empregados) incluindo aquelas formas de pagamento baseado em ações (ver Seção 26 Pagamento Baseado em Ações). Os benefícios a empregados incluem todas as formas de importâncias pagas, devidas ou fornecidas pela entidade, ou em nome da entidade (por exemplo, pela sua controladora ou por um sócio), em troca dos serviços prestados à entidade. Esses benefícios também incluem as importâncias pagas em nome da controladora da entidade relativas aos bens ou serviços fornecidos para a entidade.

33.7 A entidade deve divulgar o total de remuneração dos administradores-chave.

Divulgação de transações com partes relacionadas

33.8 Transação com partes relacionadas é a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e a parte relacionada, independentemente de haver ou não valor alocado à transação. Exemplos de transações com parte relacionadas que são comuns às entidades de médio e pequeno porte incluem, mas não se limitam a:

(a) transações entre a entidade e seu principal proprietário (ou seus principais proprietários);
(b) transações entre duas entidades quando ambas as entidades estão sob o controle comum de uma única entidade ou pessoa;
(c) transações nas quais a entidade ou pessoa que controla a entidade que divulga as demonstrações contábeis incorre diretamente em despesas que, de outra maneira, teriam sido incorridas pela entidade que divulga as demonstrações contábeis.

33.9 Se a entidade tiver realizado transações com partes relacionadas, ela deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como as informações sobre as transações, saldos existentes e compromissos que sejam necessários para a compreensão do efeito potencial desse relacionamento nas demonstrações contábeis. Esses requisitos de divulgação são adicionais aos requisitos referidos no item 33.7 de divulgar a remuneração de administradores-chave. No mínimo, as divulgações devem incluir:

(a) os valores das transações;
(b) os valores dos saldos existentes e:

    (i) seus termos e condições, incluindo se eles estão ou não assegurados, a natureza da importância a ser fornecida em troca da liquidação; e
    (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;

(c) provisões para créditos de liquidação duvidosa relacionadas com os valores dos saldos existentes;

(d) a despesa reconhecida durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

Tais transações podem incluir compras, vendas ou transferência de bens ou serviços; arrendamentos mercantis; garantias; e liquidações pela entidade em nome da parte relacionada ou vice-versa.

33.10 A entidade deve fazer as divulgações exigidas pelo item 33.9 separadamente para cada uma das seguintes categorias:

(a) entidades com controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade;
(b) entidades sobre as quais a entidade tenha controle, controle conjunto ou influência significativa;
(c) administradores-chave da entidade ou de sua controladora (de forma agregada);
(d) outras partes relacionadas.

33.11 A entidade está isenta das exigências de divulgação do item 33.9 com relação a:

(a) entidade governamental (governo local, regional ou nacional) que tenha controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; e
(b) outra entidade que seja parte relacionada porque a mesmo entidade governamental tem controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e também sobre a outra entidade. Entretanto, a entidade ainda precisa divulgar o relacionamento de controladora–controlada conforme requerido pelo item 33.5.

33.12 As seguintes transações são exemplos de transações que devem ser divulgadas, caso elas sejam realizadas com parte relacionada:

(a) compras ou vendas de produtos (acabados ou inacabados);
(b) compras ou vendas de imóveis e outros ativos;
(c) prestação ou recebimento de serviços;
(d) arrendamentos mercantis;
(e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
(f) transferências sob acordos de licenciamento;
(g) transferências sob acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições patrimoniais em dinheiro ou na forma de bens ou serviços);
(h) provisões de garantias ou caução;
(i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade no nome de outra entidade;
(j) participação por controladora ou controlada em plano de beneficio definido que divide o risco entre um grupo de entidades.

33.13 A entidade não deve declarar que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações

comutativas com partes independentes, a não ser que tais termos possam ser comprovados.

33.14 A entidade pode divulgar os itens de natureza semelhante de forma agregada, exceto quando a divulgação separada for necessária para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Seção 34
Atividades Especializadas

Alcance desta seção

34.1 Esta seção fornece direcionamento sobre a divulgação contábil pelas entidades de pequeno e médio porte no tocante a três tipos de atividades especializadas – agricultura, atividades de extração e concessão de serviços.

Agricultura

34.2 A entidade que utiliza esta Norma e estiver envolvida em atividades agrícolas deve determinar sua prática contábil para cada classe de seus ativos biológicos da seguinte maneira:

(a) a entidade deve utilizar o método do valor justo dos itens 34.4 a 34.7 para aqueles ativos biológicos para os quais o valor justo é prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo;
(b) a entidade deve utilizar o método do custo dos itens 34.8 a 34.10 para todos os outros ativos biológicos.

Reconhecimento

34.3 A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando, e apenas quando:

(a) a entidade controlar o ativo como resultado de eventos passados;
(b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
(c) o valor justo ou custo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo.

Mensuração – método do valor justo

34.4 A entidade deve mensurar o ativo biológico, no reconhecimento inicial e em cada balanço, pelo valor justo menos as despesas de venda. As alterações no valor justo menos as despesas de venda devem ser reconhecidos no resultado.

34.5 A produção agrícola colhida proveniente dos ativos biológicos da entidade deve

ser mensurada pelo seu valor justo menos as despesas de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 Estoques ou outra seção aplicável desta Norma.

34.6 Na determinação do valor justo, a entidade deve considerar o seguinte:

(a) se existir mercado ativo para o ativo biológico ou produto agrícola na sua condição e localização atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinação do seu valor justo. Se a entidade tiver acesso a diferentes mercados ativos, ela deve usar o preço existente do mercado que espera utilizar;
(b) se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das seguintes alternativas para determinação do valor justo:

(i) o preço da transação de mercado mais recente, considerando que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data de encerramento do balanço;
(ii) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e
(iii) padrões do setor, tais como o valor de um pomar expresso pelo valor de contêiner de exportação, alqueires ou hectares, e o valor do gado expresso por quilograma ou arroba de carne;

(c) em alguns casos, as fontes de informações mencionadas em (a) ou (b) podem sugerir diferentes conclusões sobre o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola. A entidade deve considerar as razões dessas diferenças para obter a estimativa mais confiável do valor justo dentro de um conjunto restrito de estimativas razoáveis;
(d) em algumas circunstâncias, o valor justo pode ser mais prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo, embora os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis para um ativo biológico nas suas condições atuais. A entidade deve considerar se o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do ativo, descontados a uma taxa corrente de mercado determinada, geram uma medida confiável do valor justo.

Divulgação – método do valor justo

34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo valor justo:

(a) descrição dos ativos biológicos;
(b) métodos e premissas relevantes aplicadas na determinação do valor justo de cada categoria de produção agrícola no ponto de colheita e cada categoria de ativos biológicos;
(c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e o final do período corrente. A conciliação deve incluir:

(i) ganhos ou perdas provenientes das alterações no valor justo menos despesas de venda;
(ii) aumentos resultantes de aquisições;
(iii) diminuições resultantes de colheitas;
(iv) aumentos resultantes de combinação de negócios;
(v) variações cambiais provenientes da conversão de demonstrações contábeis para moeda de apresentação diferente e da conversão de operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade que divulga as demonstrações contábeis;
(vi) outras alterações.

Mensuração – método do custo

34.8 A entidade deve mensurar, pelo custo menos depreciação e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, aqueles ativos biológicos cujo valor justo não é prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo.

34.9 A entidade deve mensurar a produção agrícola colhida de seus ativos biológicos pelo valor justo menos custos estimados para venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 ou outras seções desta Norma.

Divulgações – método do custo

34.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo método do custo:

(a) descrição dos ativos biológicos;
(b) explicação das razões do valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável;
(c) o método de depreciação utilizado;
(d) vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
(e) valor contábil bruto e a depreciação acumulada (juntamente com as perdas acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no final do período.

Atividades de extração

34.11 A entidade que utiliza esta Norma e que esteja envolvida em exploração, avaliação ou extração de recursos minerais (atividades de extração) deve contabilizar os gastos na aquisição ou no desenvolvimento de ativos tangíveis e intangíveis para uso em atividades de extração por meio da aplicação da Seção 17 Ativo Imobilizado e da Seção 18 Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), respectivamente. Quando a entidade tiver obrigação de desmontar ou remover um item, ou recuperar o local utilizado, deve contabilizar tais obrigações e custos de acordo com a Seção 17 e com a Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Acordos de concessão de serviços

34.12 Acordo de concessão de serviços é um contrato onde o governo ou outro órgão do setor público (concedente) contrata uma entidade operadora privada para desenvolver (ou aperfeiçoar), operar ou manter ativos de infraestrutura do concedente, tais como rodovias, pontes, túneis, aeroportos, redes de distribuição de energia, hidroelétricas, penitenciárias ou hospitais. Nesses acordos, o concedente controla ou regula os serviços os quais a entidade operadora necessita fornecer por meio da utilização dos ativos, para quem, e por qual preço, e também controla alguma participação residual significante dos ativos ao final do período do acordo de concessão.

34.13 Existem duas categorias principais de acordos de concessão de serviços:

(a) Na primeira, a entidade operadora recebe um ativo financeiro – um direito contratual incondicional de receber um valor em dinheiro ou outro ativo financeiro especificado ou determinável do governo, em troca da construção ou aperfeiçoamento do ativo do setor público, e posterior operação e manutenção do ativo por um período especificado de tempo. Essa categoria inclui garantias do governo de pagar por quaisquer insuficiências entre os valores recebidos dos usuários do serviço público e os valores especificados ou determináveis.
(b) Na outra, a entidade operadora recebe um ativo intangível – um direito de cobrar pelo uso do ativo do setor público que construir ou aperfeiçoar e em seguida operar e manter por um período específico de tempo. Um direito de cobrar os usuários não é um direito incondicional de receber dinheiro porque os valores estão condicionados à extensão na qual a população utilizar o serviço.

Algumas vezes, um único contrato pode conter os dois tipos: na extensão em que o governo concede uma garantia incondicional de pagamento pela construção do ativo do setor público, a entidade operadora possui um ativo financeiro; na extensão em que a entidade operadora conta com a população utilizando o serviço para obter o pagamento, a entidade operadora possui um ativo intangível.

Tratamento contábil – categoria de ativo financeiro

34.14 A entidade operadora deve reconhecer um ativo financeiro na extensão em que tiver um direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro ativo financeiro do concedente ou receber em nome do concedente pelos serviços de construção. A entidade deve mensurar o ativo financeiro pelo valor justo. Assim, ela deve seguir a Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros para a contabilização do ativo financeiro.

Tratamento contábil – categoria de ativo intangível

34.15 A entidade operadora deve reconhecer um ativo intangível na extensão em que receber um direito (licença) de cobrar dos usuários pelo serviço público. A entidade operadora deve inicialmente mensurar o ativo intangível pelo seu valor justo. Assim, ela deve seguir a Seção 18 na contabilização do ativo intangível.

Receita operacional

34.16 A entidade operadora de acordo de concessão de serviços deve reconhecer, mensurar e divulgar a receita de acordo com a Seção 23 Receitas para os serviços que realizar.

Seção 35
Adoção Inicial desta Norma

Alcance desta seção

35.1 Esta seção se aplica às entidades que adotarem pela primeira vez esta NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente das políticas e práticas contábeis anteriormente adotadas.

35.2 A entidade pode fazer a adoção pela primeira vez desta Norma apenas uma única vez. Caso a entidade utilize esta Norma e deixe de utilizá-lo durante um ou mais exercícios sociais e em seguida seja exigida ou opte em utilizá-lo novamente em período contábil posterior, as isenções especiais, simplificações e outras exigências desta seção não se aplicam para a readoção.

Adoção inicial

35.3 A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma deve aplicar esta seção na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem pela primeira vez a esta Norma.

35.4 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com esta Norma devem conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com esta NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. As demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com esta Norma são as primeiras demonstrações da entidade se, por exemplo, a entidade:

(a) não apresentou demonstrações contábeis para os períodos anteriores;
(b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com outras exigências que não são consistentes com esta Norma em todos os aspectos; ou
(c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo das normas do CFC.

35.5 O item 3.17 desta Norma define o conjunto completo de demonstrações contábeis.

35.6 O item 3.14 desta Norma exige que a entidade divulgue, no conjunto completo de demonstrações contábeis, informações comparativas com relação aos períodos comparáveis anteriores para todos os valores monetários apresentados nas demonstrações contábeis e também para as informações descritivas e narrativas especificadas. A entidade pode apresentar informações comparativas para mais de um período anterior comparável. Portanto, a data de transição para esta Norma da entidade é o início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar todas as informações comparativas em conformidade com esta Norma nas suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta Norma.

Procedimentos para elaboração de demonstrações contábeis na data de transição

35.7 Exceto pelo evidenciado nos itens 35.9 a 35.11, a entidade deve, no seu balanço patrimonial de abertura, sendo essa sua data de transição para esta Norma (isto é, o início do período apresentado mais antigo):

(a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta Norma;
(b) não reconhecer itens como ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais reconhecimentos;
(c) reclassificar itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior, como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com esta Norma; e
(d) aplicar esta Norma na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

35.8 As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura sob esta Norma podem divergir daquelas que a entidade utilizou na mesma data usando as práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes derivam de transações, outros eventos ou condições antes da data de transição para esta Norma. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, caso apropriado e determinado por esta Norma, em outro grupo do patrimônio líquido) na data de transição para esta Norma.

35.9 Na adoção inicial desta Norma, a entidade não deve alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações:

(a) desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros. Os ativos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos (baixados) de acordo

com a prática contábil anterior da entidade antes da data de transição não devem ser reconhecidos no momento da adoção desta Norma. Por outro lado, os ativos e passivos financeiros que teriam sido desreconhecidos sob esta Norma em transação que tenha ocorrido antes da data de transição, mas que não foram desreconhecidos de acordo com a prática anterior da entidade, a entidade pode optar por (a) desreconhecê-los no momento da adoção desta Norma ou (b) continuar reconhecendo-os até a alienação ou liquidação;

(b) contabilidade para operações de hedge. A entidade não deve alterar sua contabilidade para operações de hedge antes da data de transição para esta Norma para as operações de hedge que não existem mais na data de transição. Para as operações de hedge que existirem na data de transição, a entidade deve seguir as exigências da contabilidade para operações de hedge da Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, incluindo as exigências de descontinuidade da contabilidade para operações de hedge para as operações de hedge que não atenderem as condições da Seção 12;

(c) estimativas contábeis;

(d) operações descontinuadas;

(e) mensuração da participação dos não controladores. As exigências do item 5.6 para se alocar o resultado e os outros resultados abrangentes entre a participação dos não controladores e os proprietários da entidade controladora devem ser aplicadas prospectivamente a partir da data de transição desta Norma (ou a partir de data anterior conforme esta Norma seja aplicado para correção de combinação de negócios – ver item 35.10).

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta Norma:

Combinação de negócios. A entidade, que adotar pela primeira vez a esta Norma, não deve aplicar a Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*) para as combinações de negócios que foram efetivadas antes da data de transição para esta Norma.

Transações de pagamento baseado em ações. A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma não necessita aplicar a Seção 26 Pagamento Baseado em Ações para os títulos patrimoniais que foram concedidos antes da data de transição para esta Norma, ou para os passivos provenientes de transações de pagamento baseado em ações que foram liquidados antes da data de transição para esta Norma.

Custo atribuído. A entidade que adotar esta Norma pela primeira vez pode optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição para esta Norma, pelo seu valor justo e utilizar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data. Para isso a entidade deve observar a Interpretação Técnica IT 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento.

Reavaliação como custo atribuído. A entidade pode usar reavaliação efetuada quando permitida legalmente para fins de custo atribuído.

Variações de conversão cumulativas. A Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis exige que a entidade classifique as variações de conversão como componente separado do patrimônio líquido. A entidade que adotar pela primeira vez pode optar em considerar todas as variações de conversão cumulativas de todas as operações no exteriors como sendo zero na data de transição para a esta Norma.

Demonstrações contábeis separadas. Quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus investimentos em controladas, coligadas, e entidades controladas em conjunto:

(i) pelo custo menos desvalorização; ou
(ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado.

Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar um investimento pelo custo, ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores nas suas demonstrações contábeis separadas de abertura, elaboradas em conformidade com esta Norma:

(i) custo, determinado de acordo com a Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas; ou
(ii) custo atribuído, que deve ser o valor remensurado na data de transição para a esta Norma ou o valor contábil nessa data de acordo com a prática contábil anterior.

Instrumentos financeiros compostos. O item 22.13 exige que a entidade separe um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e de patrimônio líquido na data de emissão. A entidade não precisa, na adoção inicial, separar esses dois componentes se o componente de passivo não estiver em aberto na data de transição para esta Norma.

Tributos diferidos sobre o lucro. A entidade não necessita reconhecer, na data de transição para esta Norma, ativos fiscais diferidos ou passivos fiscais diferidos relacionados com as diferenças entre as bases fiscais e os valores contábeis de quaisquer ativos ou passivos para os quais o reconhecimento desses ativos ou passivos fiscais diferidos envolveria custo ou esforço excessivo.

Acordos de concessão de serviços. A entidade que adotar pela primeira vez não necessita aplicar os itens 34.12 a 34.16 para os acordos de concessão de serviços iniciados antes da data de transição para esta Norma.

Atividades de extração. A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma e que utiliza o tratamento contábil do custo total, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode optar por mensurar os ativos de petróleo e gás (aqueles utilizados na exploração, avaliação, desenvolvimento ou produção de

petróleo e gás), na data de transição para esta Norma pelo valor determinado de acordo com as práticas contábeis anteriores da entidade. A entidade deve testar esses ativos para desvalorização por redução ao valor recuperável, na data de transição para esta Norma, em conformidade com a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Contratos que contêm arrendamento mercantil. A entidade pode optar em analisar se um contrato existente na data de transição para esta Norma contém arrendamento mercantil (ver item 20.3) com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data, ao invés da data em que o acordo se iniciou.

Passivos por desativação incluídos no custo do ativo imobilizado. O item 17.10(c) menciona que o custo de item do ativo imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, bem como a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o bem durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período. A entidade que adota pela primeira vez esta Norma pode optar em mensurar este componente do custo do ativo imobilizado na data de transição para esta Norma, ao invés da data em que a obrigação inicialmente se originou.

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar, no seu balanço patrimonial de abertura na data de transição, um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos períodos mais antigos para os quais isso seja praticável, e deve identificar as informações apresentadas para os períodos anteriores que não sejam comparáveis com as informações do período para o qual ela elabora suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com esta Norma.

Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer divulgações exigidas por esta Norma para qualquer período anterior ao período para o qual a entidade elaborar suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com esta Norma, a omissão deve ser divulgada.

Divulgação

Explicação da transição para esta Norma

35.12 A entidade deve explicar como a transição de suas políticas e práticas contábeis anteriores para esta Norma afetou seu balanço patrimonial, suas demonstrações do resultado, do resultado abrangente e dos fluxos de caixa divulgados.

Conciliação

35.13 Para se adequar ao item 35.12, as primeiras demonstrações contábeis da entidade que utilizar esta Norma devem incluir:

(a) descrição da natureza de cada mudança de prática contábil;

(b) conciliações do seu patrimônio líquido determinado de acordo com a prática contábil anterior para o seu patrimônio líquido determinado de acordo com esta Norma para ambas as seguintes datas:

(i) data de transição para esta Norma; e
(ii) data de encerramento do período mais recente apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade, determinadas de acordo com a prática contábil anterior;

(c) conciliação do resultado apurado de acordo com a prática contábil anterior para o período mais recente nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade com o resultado determinado de acordo com esta Norma.

35.14 Se a entidade tornar-se consciente de erros cometidos de acordo com a prática contábil anterior, as conciliações exigidas pelos itens 35.13(a) e (b) devem distinguir a correção desses erros das mudanças de práticas contábeis.

35.15 Se a entidade não apresentou demonstrações contábeis para períodos anteriores, ela deve divulgar esse fato nas suas primeiras demonstrações contábeis que estiverem em conformidade com esta Norma.

APÊNDICE – GLOSSÁRIO DE TERMOS DA NBC T 19.41 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

(Este Apêndice é parte integrante da NBC T 19.41)
(Incluído pela Resolução CFC nº 1.285/10)

Ações (ou quotas) em tesouraria: Instrumentos patrimoniais (de capital), como ações ou quotas, da própria entidade, possuídos pela entidade ou outros membros do grupo consolidado.

Adoção inicial da Contabilidade para PMEs: Situação em que a entidade apresenta, pela primeira vez, suas demonstrações contábeis anuais de acordo com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente de ter sido o seu arcabouço contábil anterior o IFRS completo ou outra prática contábil.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*): Benefícios econômicos futuros decorrentes de ativos que não são passíveis de serem individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.

Altamente provável: Significativamente mais do que provável.

Amortização: Alocação sistemática do valor amortizável de ativo ao longo de sua vida útil.

Aplicação prospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições que ocorram após a data em que a política foi alterada.

Aplicação retrospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições como se essa política tivesse sempre sido aplicada.

Apresentação adequada: Representação confiável dos efeitos das transações, de outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Arrendamento mercantil: Acordo por meio do qual o arrendador transfere ao arrendatário, em troca de pagamento, ou série de pagamentos, o direito de uso de ativo por um período de tempo acordado entre as partes. Também conhecido como *leasing*.

Arrendamento mercantil financeiro: Arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios vinculados à posse do ativo. O título de propriedade pode ou não ser futuramente transferido. O arrendamento que não é arrendamento financeiro é arrendamento operacional.

Arrendamento mercantil operacional: Arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à posse do ativo. Arrendamento que não é arrendamento operacional é arrendamento financeiro.

Atividade agrícola: Gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda, ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais da entidade.

Atividade de financiamento: Atividade que resulta em alterações no tamanho e na composição do patrimônio integralizado e dos empréstimos da entidade.

Atividade de investimento: Aquisição e alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividade operacional: As principais atividades geradoras de receita da entidade e de outras atividades que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.

Ativo: Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados do qual se esperam benefícios econômicos futuros para a entidade.

Ativo biológico: Animal ou planta vivos.

Ativo contingente: Ativo possível, que resulta de acontecimentos passados e cuja realização será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade.

Ativo de plano (de benefício a empregado):

(a) ativos possuídos por fundo de benefício a empregado de longo prazo; e
(b) apólices de seguro qualificadas.

Ativo financeiro: Qualquer ativo que seja:

(a) dinheiro;

(b) instrumento patrimonial de outra entidade;

(c) direito contratual:

(i) de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou

(ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente favoráveis à entidade; ou

(d) contrato que será ou que poderá vir a ser liquidado pelos instrumentos patrimoniais (como ações) da própria entidade e que:

(i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou

(ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Ativo fiscal diferido: Tributo recuperável em períodos futuros, referente a:

(a) diferenças temporárias;
(b) compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e
(c) compensação de créditos fiscais não utilizados.

Ativo imobilizado: Ativos tangíveis que:

(a) são disponibilizados para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para locação por outros, para investimento, ou para fins administrativos; e
(b) espera-se que sejam usados por mais de um período contábil.

Ativo intangível: Ativo identificável não monetário sem substância física. Tal ativo é identificável quando:

(a) é separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, tanto individualmente ou junto com contrato, ativo ou passivo relacionados; ou
(b) origina direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Balanço patrimonial: Demonstração que apresenta a relação de ativos, passivos e patrimônio líquido de uma entidade em data específica.

Base fiscal: A mensuração, conforme lei fiscal aplicável, de ativo, passivo ou instrumento patrimonial.

Benefício a empregado: Todas as formas de retribuição dada pela entidade em troca dos serviços prestados pelo empregado.

Benefício adquirido (direito a benefício adquirido): Benefício cujo direito, sob as condições de plano de benefício de aposentadoria, não é condicional à relação de emprego continuada.

Benefício por desligamento: Benefício a título de indenização por encerramento do contrato com empregados em virtude de:

(a) decisão de a entidade terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
(b) decisão do empregado de aderir a demissão voluntária em troca desse benefício.

Benefício pós-emprego: Benefício a empregado (exceto benefício por desligamento) que será pago após o período de emprego.

Caixa: Dinheiro em caixa e depósitos à vista.

Classe de ativos: Grupo de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.

Coligada: Entidade, incluindo aquela não constituída na forma de sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem participação em empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*).

Combinação de negócios: União de entidades ou negócios separados produzindo demonstrações contábeis de uma única entidade que reporta. Operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

Componente de entidade: Operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, das demais operações da entidade.

Compreensibilidade: A qualidade da informação de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas, bem como de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência.

Compromisso firme: Contrato fechado de compra ou venda para a troca de uma quantidade determinada de recursos a um preço determinado em uma ou mais datas futuras determinadas.

Confiabilidade: Qualidade da informação que a torna livre de erro material e viés e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável que representasse.

Continuidade: A entidade está em continuidade operacional a menos que a administração pretenda liquidá-la ou interromper suas atividades, ou não tenha alternativa realista a não ser encerrá-las.

Contrato de concessão de serviço: Contrato por meio do qual o governo ou outro órgão do setor público contrata com operadora privada para desenvolver (ou aprimorar), operar e manter os ativos de infraestrutura do concedente, tais como ruas, pontes, túneis, aeroportos, empresas de geração, transmissão ou distribuição de energia, prisões, hospitais, etc.

Contrato de construção: Contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que estejam intimamente interrelacionados ou

interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou utilização.

Contrato de seguro: Contrato pelo qual uma parte (segurador) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de evento específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.

Contrato oneroso: Contrato em que os custos inevitáveis de atender às obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera receber com ele.

Controlada: Entidade, incluindo aquela sem personalidade jurídica, tal como uma associação, controlada por outra entidade (conhecida como controladora).

Controladora: Entidade que possui uma ou mais controladas.

Controle conjunto (*joint venture*): Controle compartilhado ajustado em contrato sobre uma atividade econômica. Ele existe apenas quando as decisões financeiras e operacionais estratégicas relacionadas à atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham do controle (empreendedores).

Controle (de entidade): Poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de modo a obter benefícios de suas atividades.

Custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro: Montante pelo qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado pelo valor de seu reconhecimento inicial, mais os juros acumulados com base no método da taxa efetiva de juros, menos as amortizações de principal, menos qualquer redução (direta ou por meio de conta de retificação) por ajuste ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento.

Custo atribuído (*deemed cost*): O valor justo remensurado de ativo na data da transição para a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas ou Médias Empresas.

Custos de empréstimo: Juros e outros custos incorridos pela entidade com empréstimo de recursos.

Data de concessão: A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) entram em acordo quanto a um acerto de pagamento baseado em ações, sendo a data em que as partes chegam a uma compreensão mútua dos termos e condições do contrato. À data de concessão, a entidade confere à contraparte o direito ao dinheiro, a outros ativos ou a instrumentos patrimoniais, desde que as condições de concessão especificadas (se houver) sejam atendidas. Se o acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, dos acionistas) a data de concessão é aquela em que a aprovação é obtida.

Data de transição para esta Norma*:* Começo do primeiro período contábil para o qual a entidade apresenta informações comparativas completas de acordo com esta Norma para PMEs em suas primeiras demonstrações contábeis que observem esta Norma.

Demonstrações contábeis: Representação estruturada da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade.

Demonstrações contábeis combinadas: Demonstrações contábeis de duas ou mais entidades controladas por um único investidor.

Demonstrações contábeis consolidadas: Demonstrações contábeis da controladora e suas controladas apresentadas como se fossem uma única entidade.

Demonstrações contábeis intermediárias: Demonstração contábil que contém um conjunto completo de demonstrações contábeis ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas para um período intermediário.

Demonstrações contábeis para fins gerais: Demonstrações contábeis direcionadas às necessidades gerais de informação financeira de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir demonstrações feitas sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido: Demonstrações que apresentam lucro ou prejuízo do período, itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido do período, os efeitos das alterações na política contábil e correção de erros reconhecidos no período, e as quantias das transações com sócios em sua condição de sócios durante o período.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados: Demonstração contábil que apresenta as alterações em lucros ou prejuízos acumulados para um período.

Demonstração do resultado: Demonstração contábil que apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Demonstração do resultado abrangente: Demonstração que começa com lucro ou prejuízo do período e a seguir mostra os itens de outros resultados abrangentes do período.

Demonstração dos fluxos de caixa: Demonstração que oferece informações sobre as alterações em caixa e equivalentes de caixa da entidade por um período, mostrando alterações separadamente durante o período em atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Demonstrações separadas: Aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em um sócio com investimento em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base na participação societária direta ao invés de se basear nos resultados declarados e nos ativos líquidos contábeis das entidades investidas.

Depreciação: Alocação sistemática do valor depreciável de ativo durante a sua vida útil.

Desempenho: Relação das receitas e das despesas da entidade na forma em que estão divulgadas na demonstração do resultado e do resultado abrangente.

Desenvolvimento: Aplicação de resultados de pesquisa ou de outro conhecimento ao planejamento ou ao projeto para a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início de sua produção comercial ou uso.

Despesa: Redução de benefícios econômicos durante o período contábil, na forma de saídas ou redução de ativos ou inclusão de passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a distribuições de capital ou lucros a proprietários.

Despesa tributária: Valor total incluído na demonstração do resultado para o período contábil referente aos tributos sobre o lucro corrente e diferido.

Desreconhecimento: Retirada (baixa na maior parte das vezes) de ativo ou passivo reconhecido anteriormente do balanço patrimonial da entidade.

Diferenças temporárias: Diferenças entre o valor contábil de ativo, passivo ou outro item nas demonstrações contábeis e sua base de cálculo fiscal que a entidade espera que vá afetar o lucro tributável quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ou, no caso de itens que não sejam ativos ou passivos, que afetarão o lucro tributável no futuro).

Direito de aquisição: Na transação de pagamento baseado em ações, o direito da contraparte de receber dinheiro, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade quando o direito da contraparte não for mais condicionado à satisfação de quaisquer condições de aquisição.

Eficácia de um *hedge*: Grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item protegido que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo, ou fluxos de caixa, do instrumento de *hedge*.

Empreendedor: Investidor em uma *joint venture* que tem controle conjunto sobre essa *joint venture*.

Empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*): Acordo contratual por meio do qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita ao controle conjunto. Empreendimentos conjuntos podem assumir a forma de operações controladas conjuntamente, ativos controlados conjuntamente ou entidades controladas conjuntamente.

Empréstimo a pagar: Passivos financeiros que não obrigações comerciais de curto prazo a pagar em condições de crédito normais.

Entidade controlada em conjunto: Empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem interesse. A entidade opera da mesma forma que outros tipos de entidade, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (*venturers*) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

Entidade governamental: Entidade do governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Equivalente de caixa: Investimentos de curto prazo, altamente líquidos, que são prontamente conversíveis em dinheiro, e que estão sujeitos a risco insignificante de alterações no seu valor até sua efetiva conversão em caixa.

Erros: Omissões e inexatidões nas demonstrações contábeis da entidade para um ou mais períodos passados, decorrentes de falha em usar ou de mau uso de informações confiáveis que:

(a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizadas para emissão; e
(b) poderiam razoavelmente ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação dessas demonstrações contábeis.

Estoques: Ativos mantidos:

(a) para a venda no curso normal dos negócios;

(b) no processo de produção para venda; ou
(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Financiamento (*funding*) (de benefícios de aposentadoria): Contribuições feitas por entidade, e algumas vezes por seus empregados, a outra entidade, ou fundo, que é legalmente separada da entidade que apresenta as demonstrações contábeis com a finalidade de cobrir o pagamento dos benefícios dos empregados.

Fluxos de caixa: Entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Ganhos: Aumentos em benefícios econômicos e, como tais, não são diferentes em sua natureza das receitas.

Grupo econômico: Controladora e todas as suas controladas.

Impraticável: É impraticável aplicar uma exigência quando a entidade não pode aplicá-la após empregar todos os esforços razoáveis para realizá-la.

Instrumento de *hedge*: Para o propósito da Seção 12, para fins de contabilização de *hedge* para PMEs, um instrumento de cobertura (*hedging)* é um instrumento financeiro que atende a todos os termos e condições abaixo:

(a) ser *swap* de taxa de juros, *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de mercadoria a termo, no qual se espera que seja altamente efetivo em termos de compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é considerado como sendo risco coberto;
(b) envolve uma parte externa à entidade apresentando as demonstrações contábeis (por exemplo, externa ao grupo, segmento ou entidade individual que está apresentando as demonstrações contábeis);
(c) seu valor de referência é igual ao valor designado do principal ou valor referencial do item coberto;
(d) tem prazo de resgate específico não posterior:
    (i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;
    (ii) à liquidez esperada do compromisso de compra ou venda da mercadoria; ou
    (iii) à ocorrência de previsão cambial altamente improvável ou da transação de mercadoria sendo coberta;
(e) não tem características de pagamento antecipado, rescisão antecipada ou de prorrogação.

A entidade que escolher aplicar a NBC T 19.32 na contabilização de instrumentos financeiros deve aplicar a definição de instrumento de *hedging* daquela norma ao invés de usar esta definição.

Instrumento financeiro: Contrato que origina um ativo financeiro de uma entidade e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial de outra entidade.

Instrumento financeiro composto: Instrumento financeiro que, do ponto de vista do emissor, inclui um componente de dívida e um componente patrimonial.

Instrumento financeiro negociado em mercado organizado: Instrumentos negociados, ou em processo de emissão para negociação em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais).

Investimento bruto no arrendamento mercantil: Total da soma:

(a) das contraprestações mínimas recebíveis pelo arrendador sob arrendamento financeiro; e
(b) de qualquer valor residual não garantido pertencente ao arrendador.

Investimento líquido no arrendamento mercantil: Investimento bruto em arrendamento descontado à taxa de juros implícita no arrendamento.

Itens monetários: Unidades monetárias disponíveis e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em valor fixo ou determinável de unidades monetárias.

Licença remunerada acumulável: Ausências remuneradas que serão compensadas em períodos futuros, quando não totalmente compensadas no período corrente (como férias).

Lucro tributável (prejuízo fiscal): O lucro (prejuízo) para um período de declaração sobre o qual tributos sobre o lucro são pagáveis ou recuperáveis, determinados de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias. Lucro tributável é igual à receita tributável menos quantias dedutíveis da receita tributável.

Materialidade: Omissões ou declarações inexatas de itens são materiais se elas puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou imprecisão julgada nas circunstâncias que a envolvem. O tamanho e natureza do item, ou a combinação de ambos, poderia ser o fator determinante.

Mensuração: Processo de determinação de quantias monetárias com que os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

Método da taxa efetiva de juros: Método de cálculo do custo amortizado de ativo ou passivo financeiro (ou grupo de ativos ou passivos financeiros) e de alocação da receita ou da despesa de juros sobre o período pertinente (método do juro composto).

Método de crédito unitário projetado: Método de avaliação atuarial que percebe cada período como originando uma unidade adicional de direito ao benefício e mede cada unidade separadamente para constituir a obrigação final (o que algumas vezes é chamado de método de benefício acumulado proporcional ao tempo de serviço ou como método de anos/benefício de serviço).

Moeda de apresentação: Moeda em que as demonstrações contábeis são apresentadas.

Moeda funcional: Moeda do ambiente econômico principal em que a entidade opera.

Mudança em estimativa contábil: Ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou a quantia da baixa periódica de ativo, que resulte da estimativa da situação de ativos e passivos, bem como de benefícios futuros esperados e obrigações a eles relacionadas. Mudanças nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desdobramentos e, por isso, não são correção de erros.

Negócio: Conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados com o propósito de oferecer:

(a) retorno aos investidores; ou

(b) custos mais baixos ou outros benefícios econômicos direta e proporcionalmente aos sócios ou participantes.

Um negócio geralmente consiste de entradas, processos aplicados a essas entradas e saídas resultantes que são, ou serão, utilizadas para gerar receitas. Se no conjunto transferido de atividades e ativos existir fundo de comércio (*goodwill*), o conjunto transferido será considerado como um negócio.

Normas Internacionais de Contabilidade: Normas e Interpretações adotadas pela Junta Internacional de Normas Contábeis (IASB). Elas englobam:

(a) Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS);
(b) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS); e
(c) Interpretações desenvolvidas pelo Comitê de Interpretações das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRIC) ou pelo antigo Comitê Permanente de Interpretações (SIC).

Notas explicativas (para demonstrações contábeis): Notas explicativas contêm informações além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor adicionado (se apresentadas), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

Objetivo das demonstrações contábeis: Oferecer informação sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, que seja útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Objeto de *hedge*: Para o propósito da Seção 12 desta Norma, para fins específicos de contabilização de *hedge* de pequenas e médias empresas, um item protegido é:

(a) o risco de taxa de juros de instrumento de débito avaliado pelo custo amortizado;
(b) o risco cambial ou taxa de juros em compromisso firme ou com transação prevista altamente provável;
(c) o risco de preço de *commodity* da qual é titular ou em compromisso firme ou transação prevista altamente provável para comprar ou vender uma *commodity*; ou
(d) o risco cambial em investimento líquido em operação no exterior.

Obrigação construtiva (obrigação não formalizada): Obrigação que decorre das ações da entidade em que:

(a) a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, com base em práticas passadas, em políticas contábeis publicadas ou em declaração recente suficientemente específica; e
(b) em consequência disso, a entidade tenha criado expectativa válida nas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação de benefício definido (valor presente da): Valor presente, sem dedução de quaisquer ativos do plano, de pagamentos futuros esperados, necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

Obrigação pública de prestação de contas (*accountability*): Obrigação de prestação de contas aos fornecedores de recursos presentes e potenciais e outros externos à entidade que tomam decisões econômicas, mas não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. A entidade tem responsabilidade pública se:

(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são trocados em mercado de ações ou estiver no processo de emissão de tais instrumentas para troca em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Operação descontinuada: Componente da entidade que foi alienado ou detido para venda, e

(a) representa um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações;
(b) é parte de um plano coordenado único para liquidar um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações; ou
(c) é uma controlada adquirida exclusivamente com vistas à revenda.

Outros resultados abrangentes: Itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação de receita) que não são reconhecidos como resultado, conforme exigido ou permitido por esta Norma.

Parte relacionada: Pessoa ou entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade divulgadora), sendo que:

(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado com a entidade divulgadora se essa pessoa:

  (i) é membro do pessoal chave de gestão da entidade ou entidade divulgadora ou de controladora da entidade divulgadora;

  (ii) tem controle sobre a entidade divulgadora; ou

  (iii) tem controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade divulgadora ou que tenha poder de voto significativo na mesma;

(b) a entidade está relacionada com a entidade divulgadora se alguma das seguintes condições se aplicar:

  (i) a entidade e a entidade divulgadora são membros do mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada com as outras);

  (ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou de membro de grupo econômico do qual a outra entidade é membro);

  (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;

(iv) qualquer das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada da terceira entidade;

(v) a entidade tem plano de benefício pós-emprego para benefício dos empregados de qualquer entidade, seja a entidade divulgadora ou a entidade relacionada com a entidade divulgadora. Se a entidade é em si um plano desses, os empregadores patrocinadores também são relacionados com o plano;

(vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por pessoa identificada em (a);

(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) tem poder de voto significativo na entidade;

(viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo na mesma;

(ix) uma pessoa, ou um membro próximo da família da pessoa, tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela e controle conjunto sobre a entidade divulgadora; e

(x) um membro do pessoal chave de gestão da entidade ou da controladora da entidade, ou membro próximo da família desse membro, tem o controle ou controle conjunto sobre a entidade divulgadora ou tem poder de voto significativo na mesma.

Participação de não controladores: Parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora (comumente conhecida como participação de minoritários).

Passivo: Obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos,, cuja liquidação se espera resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente:

(a) obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
(b) obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que desembolso de recurso que incorpora benefícios econômicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado de maneira suficientemente confiável.

Passivo de benefício definido (valor presente): Valor presente da obrigação de benefício definido no final do período contábil, deduzido do valor justo nesse mesmo período de quaisquer ativos do plano (se houver), dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

Passivo financeiro: Qualquer passivo que seja:

(a) obrigação contratual:

(i) de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou

(ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis à entidade; ou

(b) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado por meio de instrumentos patrimoniais da própria entidade e:

(i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou

(ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Passivo fiscal diferido: Tributo a pagar ou a compensar em períodos contábeis futuros, referente a diferenças temporárias.

Pequenas e médias empresas: Entidades que:

(a) não têm responsabilidade de prestação pública de contas; mas
(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos (credores, processos licitatórios, agências de avaliação de *rating,* etc.).

A entidade tem responsabilidade pública se:

(a) submeter, ou estiver no processo de submeter, suas demonstrações contábeis para comissão de valores mobiliários ou outro órgão regulador com o propósito de emitir qualquer classe de instrumento em mercado de ações; ou
(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Perdas por desvalorização (*impairment*): Valor contábil do ativo que excede (a) no caso de estoques, seu preço de venda menos o custo para completá-lo e despesa de vendê-lo ou (b) no caso de outros ativos, seu valor justo menos a despesa para a venda.

Período de divulgação: Período coberto pelas demonstrações contábeis ou por demonstração contábil intermediária.

Período intermediário: Período de prestação de contas menor que um exercício social completo.

Pesquisa: Investigação original e planejada empreendida com o objetivo de ganhar novo conhecimento e compreensão científica ou técnica.

Plano (de benefício de empregado) de previdência social: Planos de benefício de empregado estabelecidos por legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades em determinada categoria, por exemplo, determinado setor) e operados pelo governo nacional ou local ou por outro órgão (por exemplo, agência autônoma criada

especificamente para esse fim) que não está sujeita ao controle ou influência da entidade que divulga.

Plano de benefício pós-emprego: Acordo formal ou informal pelo qual a entidade compromete-se a proporcionar benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.

Plano de contribuição definida: Planos de benefício pós-emprego pelos quais a entidade paga contribuições fixas para uma entidade separada (fundo), não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais, ou de realizar pagamentos de benefício direto a empregados, se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios do empregado referentes ao serviço do empregado nos períodos corrente e passados.

Plano multiempregadores: Plano de contribuição definida ou de benefício definido (exceto plano da previdência social) que:

(a) possui ativos formados por contribuições de várias entidades patrocinadoras que não estão sob o mesmo controle acionário; e
(b) utiliza aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados a mais de uma entidade patrocinadora, de modo que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem identificar a entidade patrocinadora que emprega os empregados em questão.

Política contábil: Princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados pela entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

Posição financeira: Relação de ativos, passivos e patrimônio da entidade na forma em que estão divulgados no balanço patrimonial.

Produção agrícola: Produto colhido dos ativos biológicos da entidade.

Propriedade para investimento: Imóvel (terreno ou construção, ou parte de construção, ou ambos) mantido pelo proprietário ou arrendatário sob arrendamento para receber pagamento de aluguel ou para valorização de capital, ou ambos, que não seja para:

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou

(b) venda no curso normal dos negócios.

Proprietários: Possuidores de instrumentos classificados como patrimoniais.

Provável: Possibilidade de ocorrer um evento é maior do que a de não ocorrer.

Provisão: Acréscimo de exigibilidade cujo valor e/ou prazo de pagamento ainda não está totalmente definido.

Prudência: A inclusão de grau de cuidado no exercício de julgamentos necessários para realizar estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, de modo que ativos ou receitas não sejam superavaliados e passivos ou despesas não sejam subavaliados.

Receita: Aumento de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou aumentos de ativos ou reduções de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a contribuições de capital feitas por proprietários.

Reconhecimento: O processo de incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado e do resultado abrangente de item que atende à definição de elemento e satisfaz aos seguintes critérios:

(a) é provável que benefício econômico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e

(b) o item tem custo ou valor que pode ser mensurado com confiança.

Regime de competência: Efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando são recebidos ou pagos como caixa ou equivalente de caixa) e são registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se referem.

Relevância: Importância da informação que permite influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Resultado abrangente: Mutação no patrimônio líquido durante um período resultante de transações e outros eventos, exceto mutações resultantes de transações de capital com proprietários e em sua condição de proprietários (igual à soma do lucro ou prejuízo líquido do período com os outros resultados abrangentes).

Resultado do período: Total das receitas menos as despesas, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Substancialmente aprovada: Alíquotas devem ser consideradas como substancialmente aprovadas quando eventos futuros necessários ao processo de entrada em vigor da lei fiscal não alterarem o resultado.

Subvenção governamental: Assistência dada pelo governo na forma de transferências de recursos a uma entidade em troca do cumprimento de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais.

Taxa de juros implícita no arrendamento mercantil: Taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz com que a soma do valor atual (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento e (b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos iniciais diretos do arrendador.

Taxa de juros imputada: É a mais claramente determinável entre:

(a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emissor com classificação de crédito similar; ou
(b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos produtos ou serviços.

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário: Taxa de juros que o arrendatário teria de pagar em arrendamento similar ou, se isso não for determinável, a taxa a que, no início do arrendamento, o arrendatário ficaria sujeito a tomar emprestado, por prazo similar e com segurança similar, os recursos necessários para a compra do ativo.

Taxa efetiva de juros: Taxa que desconta os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro.

Tempestividade: Oferecer a informação nas demonstrações contábeis dentro do período adequado para a decisão.

Transação com partes relacionadas: Transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente do preço cobrado.

Transação de pagamento baseada em ações: Uma transação na qual a entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregado) como compensação por instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação), ou adquire bens ou serviços contraindo passivos com o fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro: Transação cujo pagamento é baseado em ações pela qual a entidade adquire bens ou serviços contraindo um passivo para transferir dinheiro ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço (ou valor) das ações ou outro instrumento patrimonial da entidade.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais: Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade recebe bens ou serviços como contraprestação de instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação).

Transação prevista: Transação futura não comprometida, mas prevista.

Tributo corrente: Tributo a pagar (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período de declaração corrente e períodos passados.

Tributo diferido: Tributo a pagar (recuperável), referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para períodos de declaração futuros, em decorrência de transações ou eventos passados.

Tributos sobre o lucro: Todos os impostos nacionais e estrangeiros que têm como base lucros tributáveis. Imposto de renda também inclui impostos tais como impostos retidos na fonte, que são pagos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto em distribuições de resultado para a entidade.

Unidade geradora de caixa: Menor grupo de ativos identificáveis que gera entradas de caixa que são, em grande parte, independentes de entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor contábil: Valor em que um ativo ou passivo é reconhecido no balanço patrimonial.

Valor depreciável: custo do ativo, ou outra quantia substituta do custo (nas demonstrações contábeis), menos o seu valor residual.

Valor em uso: Valor presente de fluxos de caixa futuros que se espera venha a ser gerado com um ativo ou uma unidade geradora de caixa.

Valor intrínseco: A diferença entre o valor justo das ações pelo qual a contraparte tem direito (condicional ou incondicional) de subscrever, ou o direito de receber, e o preço (se existir) que a contraparte tem que pagar por essas ações. Por exemplo, uma opção de ação tem um preço de exercício de $ 15, e a ação tem um valor justo de $ 20; o valor intrínseco, então, é de $ 5.

Valor justo: Valor pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento patrimonial concedido, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, em uma transação em que não haja relação de privilégio entre elas.

Valor justo menos despesa para vender: Valor que pode ser obtido com a venda de ativo ou unidade geradora de caixa, em uma transação entre as partes, isentas de interesse, que devem ser conhecedoras e dispostas a isso, menos as despesas da venda.

Valor nocional: Valor de unidades de moeda, ações, *bushels*, libras ou outras unidades especificadas em contrato de instrumento financeiro.

Valor presente: Estimativa do valor presente descontado de fluxos de caixa líquidos no curso normal dos negócios.

Valor recuperável: O maior valor entre o valor justo diminuído das despesas de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor residual de ativo: Valor estimado que a entidade obteria no presente com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas da alienação, se o ativo já estivesse com a idade e com a condição esperada no fim de sua vida útil.

Vida útil: Período ao longo do qual se espera que um ativo esteja disponível para uso pela entidade, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares que se espera obter do ativo pela entidade.

========== **Fim**